prof. dr. VALERIN VOICA

CONTABILITATEA

Principii și aplicații practice privind noul sistem de contabilitate modernă

Scanned with OKEN Scanner

ISBN 973 - 96239 - 1 - 3

Tehnoredactor: Remus Ţîrlea
Revizie text: Mariana Fodor
Tehnoredactare computerizată: S.C. EUROUNION S.R.L

Tiparul executat sub comanda nr. 303/1993
la Imprimeria de Vest Oradea
str. Mareşal Ion Antonescu nr. 105
România

Scanned with OKEN Scanner

CUVÂNT INAINTE

Lucrarea, **„Contabilitatea - principii și aplicații privind noul sistem de contabilitate"**, are drept obiectiv de a oferi, celor să înțeleagă mecanismul fenomenului contabil, cunoștințele teoretice și practice proprii acestei forme specifice de cunoaștere a patrimoniului agenților economici. Astfel, în cadrul ei, lucrarea tratează în prima parte, aspecte teoretice de contabilitate, acordând o atenție deosebită fundamentării categoriilor și principiilor metodologice.

Totodată sunt prezentate, în partea a doua, atât la nivelul de principii, cât și practic, instrumentele și tehnicile de lucru ale contabilității. Documentele, contul, balanța de verificare, bilanțul contabil, ca premise și cerințe general-valabile, pentru organizarea și funcționarea contabilității la nivelul fiecărui agent economic, care gestionează bunuri și valori economice.

Prin conținutul ei teoretic - metodologic - practic, lucrarea oferă celor interesați cunoștințele necesare, atât înțelegerii mecanismului, cât și însușirii și formării deprinderilor practice de a lucra în domeniul contabilității.

Întregul conținut al lucrării este în concordanță cu cerințele și principiile aplicării noului sistem de contabilitate în România. Astfel, are la bază principiile Legii contabilității și Regulamentului de aplicare a Legii contabilității. Ca atare, lucrarea este axată pe structura Planului general de conturi ce urmază a fi utilizat începând cu anul 1994, aplicațiile și exemplificările fiind legate direct de conținutul economic și funcția contabilă a conturilor noi.

Însușirea principiilor noului sistem de contabilitate, adaptarea lor la cerințele economiei de piață, presupune um studiu aprofundat din partea celor care urmează să le aplice în organizarea contabilității agenților economici. Pentru a realiza acest lucru cei interesați au în lucrarea prezentată un îndrumar metodologic deosebit de util.

Suntem conștienți - în această primă formă, la prima ediție, lucrarea are limitele ei inerente și observațiile vor fi primite cu mult interes.

AUTORUL

Scanned with OKEN Scanner

Capitolul 1

Obiectul contabilității

1. Concepte cu privire la obiectul contabilității.
2. Noțiuni privind obiectul contabilității.
3. Structuri -categorii specifice contabilității
4. Structura activului agenților economici: caracterizarea elementelor componente.
5. Structura pasivului agenților economici: caracterizarea elementelor componente
6. Activele și pasivele rectificative și de regularizare
7. Cheltuieli și venituri, rezultate ca elemente ale obiectului contabilității
8. Sfera de aplicare a contabilității.

Scanned with OKEN Scanner

I. CONCEPTE CU PRIVIRE LA OBIECTUL CONTABILITĂŢII

Privită în perspectiva timpului, evoluţia contabilităţii a parcurs o linie ascendentă, trecând succesiv de la forme inferioare la forme superioare, de la simplu la complex, ca o reflectare conştientă a năzuinţelor oamenilor de a cunoaşte cantitatea de muncă vie şi materializată cheltuită pentru producerea bunurilor, precum şi rezultatele obţinute din activitatea lor.

Izvorâtă din nevoile practice ale vieţii economice şi sociale, ea s-a dezvoltat şi s-a perfecţionat ca teorie şi practică odată cu dezvoltarea forţelor de producţie, a societăţii în general. Despre contabilitate, ca de altfel, despre oricare altă ştiinţă cu aplicaţie în practică, s-a scris o literatură foarte bogată, corespunzător vechimii şi utilităţii sale. Între acestea, un loc aparte a revenit dezbaterilor cu privire la obiectul contabilităţii. Aceasta pentru că şi contabilitatea, ca orice disciplină ştiinţifică ajunsă la un anumit grad de maturitate, a simţit nevoia de a lămuri cât mai precis în ce constă obiectul ei de cercetare. De aceea, delimitarea corectă a obiectului contabilităţii a constituit multă vreme o problemă esenţială a teoriei contabilităţii, menită să precizeze nu numai natura operaţiilor şi fenomenelor ce intră în sfera de cuprindere a contabilităţii, ci şi locul pe care aceasta trebuie să-l ocupe, ca ştiinţă autonomă, în rândul celorlalte ştiinţe.

Problema fundamentării ştiinţifice a caracteristicilor esenţiale ale obiectului contabilităţii a format punctul de pornire pentru cercetările şi aplicaţiile teoriei şi tehnicii contabile pe tot parcursul dezvoltării ei. Conţinutul noţiunii de obiect al contabilităţii a fost formulat diferit de la un autor la altul, de la o ţară la alta, fără să se ajungă la un consens general. Definiţia, pentru prima oară a obiectului contabilităţii a fost dată de Luca Pacioli. Astfel, în lucrarea sa „Summa de l'arithmetica, geometria, proportioni e proportionalita", publicată în 1494, Luca Pacioli, considera că obiectul contabilităţii este „tot ce are pe lume comerciantul, ca avere mişcătoare şi nemişcătoare şi ca datorii, precum şi toate afacerile mari şi mici, în ordinea în care au avut loc".

După majoritatea autorilor, obiectul contabilităţii îl constituie mijloace economice în forma şi mişcarea parcursă de acestea în circuitul lor, precum şi modificările aduse acestor mijloace. În acest sens, se subliniază că „obiectul contabilităţii îl formează mişcarea circulară a bunurilor economiei în cantitate şi valoare, precum şi cheltuielile şi veniturile, cu alte cuvinte, obiectul contabilităţii îl formează mişcarea circulară a capitalului individual". Alţi autori au confundat obiectul contabilităţii cu scopul acesteia, cu metoda sau tehnica ei.

Sintetizând literatura contabilă se constată că s-au conturat, în principal, trei concepţii cu privire la delimitarea şi definirea obiectului contabilităţii şi anume: administrativă, juridică şi economică.

Potrivit concepţiei administrative, contabilitatea are ca obiect reflectarea şi controlul în expresie valorică a faptelor administrative, în vederea sprijinirii conducerii pentru a obţine cu minimum de eforturi maximum de efecte economice. Sensul acordat noţiunii de administrare fiind cel de a conduce o întreprindere sau o instituţie.

Concepţia juridică consideră că obiectul contabilităţii îl formează patrimoniul unui subiect de drept prin prisma relaţiilor juridice, adică drepturile şi obligaţiile pecuniare (materiale) ale unei persoane fizice sau juridice în corelaţie cu obiectele (bunurile, valorile) corespunzătoare. Concepţia economică defineşte ca obiect al contabilităţii, circuitul capitalului privit sub aspectul destinaţiei lui (capital fix şi capital circulant) şi al modului de dobândire (capital propriu şi capital străin).

Scanned with OKEN Scanner

2. NOȚIUNI PRIVIND OBIECTUL CONTABILITĂȚII PATRIMONIUL - CA OBIECT AL CONTABILITĂȚII

Contabilitatea, ca știință de sine stătătoare are **obiect de studiu** și o metodă proprie de cercetare. Acest lucru câștigat în timp, o înscrie în sistemul științelor economice. Pentru a înțelege conținutul obiectului contabilității, atât în literatura de specialitate, cât și în practică, s-au folosit și se folosesc o serie de categorii, de patrimoniu, de mijloace economice, de resurse economice, de fonduri și capital.

Utilizarea acestor categorii capătă o semnificație deosebită dacă avem în vedere definiția contabilității, dată de Luca Pacioli, care spune că: în obiectul contabilității „se cuprinde tot ceea ce aparține negustorului, averea mobilă și imobilă, precum și toate afacerile mari și mărunte în ordinea în care au avut loc."

Din definiția dată rezultă că, averea negustorului reprezintă bunurile economice pe care un agent economic le deține, iar afacerile mari și mici reprezintă relațiile economico-financiare, raporturile pe care un agent economic le are cu alți agenți economici, persoane, în legătură cu bunurile, cu averea, pe care le stăpânește, le gestionează. Și atunci, ca și astăzi, la baza explicării obiectului contabilității stă patrimoniul, acesta constituind cauza existenței contabilității, deci și obiectul ei de studiu.

DEFINIȚIA PATRIMONIULUI

Prin **patrimoniu** se înțelege totalitatea bunurilor, a valorilor economice pe care le gestionează un agent economic, precum și totalitatea drepturilor și obligațiilor pe care acesta și le asumă în legătură cu bunurile și valorile economice pe care le posedă.

Patrimoniul presupune două condiții:

1. Un titular de patrimoniu (subiect de drept);
2. Bunurile și valorile economice, ca obiecte de drepturi și obligații.

Existența titularului de patrimoniu și a autonomiei lui au fost impuse de diviziunea socială a muncii, de participarea în mod obiectiv a acestor agenți la procesul producției și reproducției sociale.

Având în vedere conținutul patrimoniului, contabilitatea își propune următoarele:

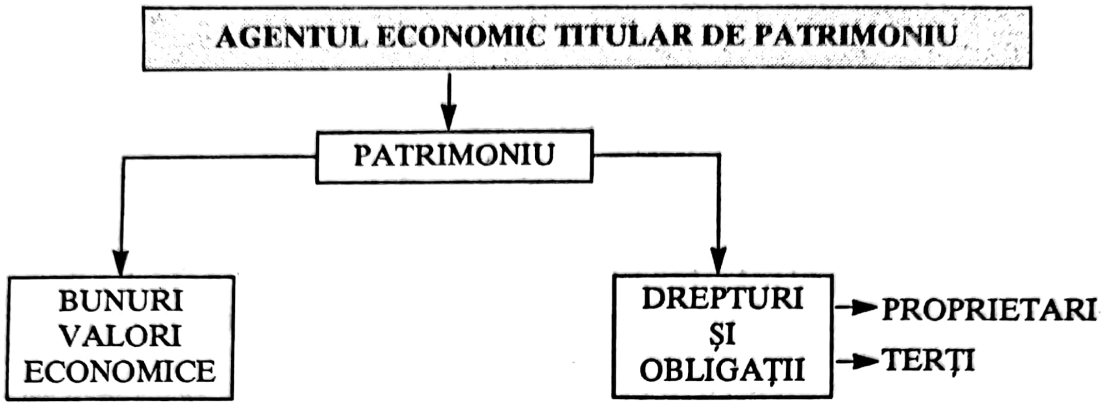
1. Reflectarea în expresie bănească ca existență și structură a acestuia;
2. Contabilitatea studiază modul în care se gestionează patrimoniul unui agent economic;
3. Contabilitatea studiază echilibrul intern al patrimoniului.

Prin contabilitate, cu mijloace specifice de studiu, se realizează cunoașterea, în expresie bănească, atât a structurii averii agenților economici, cât și a utilizării eficiente a acesteia, sistemul contabil punând la dispoziția conducerii întreprinderii, date (informații) atât operative (curente), cât și de sinteză, în legătură cu starea patrimoniului și gestionarea lui.

Din cele prezentate mai sus rezultă că sistemul contabilității reflectă patrimoniul, având în vedere conținutul complex al acestuia, adică va urmări și controla existența și starea bunurilor economice și a drepturilor și obligațiilor pe care le are un agent economic asupra acestor bunuri.

Pe baza cunoașterii acestor structuri ale patrimoniului se pot determina și calcula indicatori cu privire la situația financiară a întreprinderii, la gradul ei de independență financiară și economică, la gradul ei de solvabilitate etc.

Scanned with OKEN Scanner



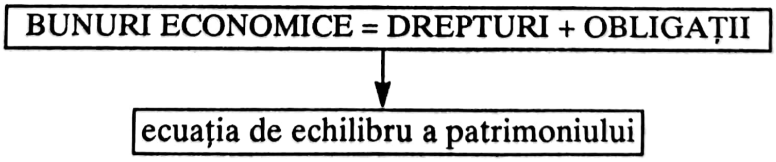
În multe lucrări de specialitate, obiectul contabilităţii se defineşte având în vedere şi conţinutul categoriilor de **avere, capital, resurse economice** (mijloace economice). Deşi fiecare din aceste categorii poate să stea la baza definirii şi explicării obiectului contabilităţii fiecare în parte, are unele limite de interpretare.

Astfel, **averea deşi** reprezintă totalitatea bunurilor economice de care dispune un agent economic, ea nu exprimă direct drepturile şi obligaţiile, mai exact raporturile de proprietate. Categoria **de capital** se referă atât la bunurile şi valorile economice de care dispune un agent economic etc., cât şi la relaţiile de proprietate ale acestuia în legătură cu bunurile de care dispune, fără a include şi relaţiile de datorii, de obligaţii, privind unele bunuri procurate pe baza acestora.

Categoria de **resurse** economice se referă atât la modul concret, de investitire a acestora, cât şi la relaţiile de proprietate care au stat la baza procurării lor (drepturi şi obligaţii). Aceasta este însă o explicaţie indirectă.

Din conţinutul patrimoniului reflectat în contabilitate, rezultă un echilibru, o egalitate între valoarea bunurilor, a averii şi drepturile şi obligaţiile, pe care agentul economic şi le asumă în legătură cu procurarea şi utilizarea lor.

Din acest echilibru al patrimoniului, care se reflectă în contabilitate, se poate calcula valoarea patrimoniului net sau valoarea netă.



PATRIMONIU NET = Pn
BUNURI = B
DREPTURI = D
OBLIGAŢII = O

Din ecuaţia de echilibru a patrimoniului putem stabili drepturile sau patrimoniul net:

$$Pn = B - O$$

Scanned with OKEN Scanner

Exemplu: B = 1.000.000 lei
D = 600.000 lei
O = 400.000 lei
B = D + O = 1.000.000 lei
Pn = B - O = 1.000.000 - 400.000 = 600.000 lei

Patrimoniul net calculat prin contabilitate reprezintă gradul de independenţă financiară al întreprinderii, care se apreciază că este bună atunci când obligaţiile sunt relativ mici.

Se admite şi se apreciază ca o condiţie minimă a independenţei financiare a agenţilor economici, când patrimoniul net este egal sau mai mare decât obligaţiile (datorii).

Obiectul contabilităţii cuprinde pe lângă cunoaşterea existenţei şi stării patrimoniului şi **mişcările şi transformările interne ale acestuia.**

MIŞCĂRILE ÎN INTERIORUL PATRIMONIULUI ECONOMIC se concretizează în:

1. MIŞCĂRI SIMPLE privind unele elemente de patrimoniu (intrare şi ieşire de elemente ale patrimoniului).

2. MIŞCĂRI COMPLEXE. Elementele patrimoniului îşi modifică atât conţinutul, cât şi structura (transformări esenţiale în structura şi conţinutul patrimoniului).

Exemplu: cheltuieli cu salariile, cu materiile prime şi materialele etc.

Mişcările complexe din patrimoniul agenţilor economici sunt concretizate în obiectul contabilităţii prin noţiunile de: **cheltuieli, venituri** şi **rezultate.**

Mişcările interne ale patrimoniului se exprimă printr-o ecuaţie de echilibru, sub forma:

Cheltuieli +/- rezultate = venituri

Prin intermediul acestor structuri ale obiectului contabilităţii se urmăresc şi se controlează pe de o parte cheltuielile generate de activitatea ce se desfăşoară, iar pe de altă parte se controlează veniturile. Din comparaţia acestora se obţine rezultatul care poate fi pozitiv sau negativ, cu influenţă asupra primei egalităţi (B = D + O).

În urma celor prezentate rezultă că, în obiectul contabilităţii se cuprinde cunoaşterea, în expresie bănească, a circuitului patrimoniului, sub forma bunurilor economice şi a raportului de proprietate în care se află elementele patrimoniale, inclusiv rezultatele obţinute prin folosirea acestor elemente.

Pentru a realiza cunoaşterea acestui obiect este necesar ca fluxul contabil să cuprindă următoarele:

1. Evidenţa elementelor patrimoniale;
2. Calculul operaţiilor economice financiare a agenţilor economici;
3. Controlul operaţiilor economice financiare;
4. Analiza economico-financiară a activităţii agenţilor economici.

Pe baza informaţiilor furnizate se pot obţine situaţii şi raportări în expresie bănească şi cantitative cu privire la averea întreprinderii, modul de utilizare a acesteia, modul de finanţare a ei şi rezultatele obţinute la încheierea exerciţiului financiar.

În urma acestor informaţii, proprietarul patrimoniului are putere de decizie şi dispoziţie în legătură cu strategia economico-financiară pe care să o urmeze.

Scanned with OKEN Scanner

3. STRUCTURI - CATEGORII SPECIFICE ALE CONTABILITĂȚII

În procesul de cunoaștere și gestionare al patrimoniului se utilizează următoarele **categorii proprii:**

1. Activ ---------- Pasiv
2. Cheltuieli ----------Venituri ---------- Rezultate

1. Cele 2 categorii privind „Activul" și „Pasivul", pot fi studiate (analizate) având la bază 3 **teorii:**

a) Teoria juridică;
b) Teoria economică;
c) Teoria financiară.

a) TEORIA JURIDICĂ

Prin prisma teoriei juridice, activul și pasivul se analizează având la bază noțiunile de patrimoniu.

(A) Activ = totalitatea bunurilor economice ale unui agent economic;

(P) Pasiv = totalitatea drepturilor și obligațiilor titularului de patrimoniu în legătură cu bunurile de care dispune ca obiecte de drept.

b). TEORIA ECONOMICĂ

Această teorie definește activul și pasivul prin prisma categoriei de capital. Plecând de la capital, Activ (A) însemnează modul de întrebuințare a capitalului; Pasiv (P) = pune în evidență modul de procurare a capitalului.

c). TEORIA FINANCIARĂ, pune în centrul analizei celor două categorii, noțiunea de **fonduri.** Analizate prin prisma acestei teorii, cele două categorii se definesc astfel: Activ (A) = modul de investire a fondurilor; Pasiv (P) = modul de finanțare și natura ei.

Scanned with OKEN Scanner

4. STRUCTURA ACTIVULUI AGENȚILOR ECONOMICI; CARACTERIZAREA ELEMENTELOR COMPONENTE

Din punct de vedere al conținutului economic, activul reprezintă bunurile economice grupate după modul de valorificare a elementelor patrimoniale (reproducție) și gradul de lichiditate a acestor elemente.

Din punct de vedere al gradului de lichiditate, elementele patrimoniale se caracterizează prin aceea că au o perioadă îndelungată de participare la circuitul economic și își transmit în mod treptat valoarea în costul activității la care participă sau pot să aibă o participare scurtă, consumându-se într-un singur circuit economic. Lichiditatea elementelor patrimoniale înseamnă capacitatea acestor elemente de activ de a se transforma în bani, ca urmare a participării lor normale, firești, la circuitul economic.

Perioada de măsurare, de apreciere a lichidității este timpul. În funcție de aceste două criterii fundamentale, elementele patrimoniale se divid în 2 structuri:

A. Bunuri economice (active fixe)

B. Bunuri economice (active circulante)

A. Activele fixe (imobilizări), cuprind acele bunuri care se caracterizează prin:

- au o participare îndelungată la circuitul economic mai mare de un an; își recuperează valoarea în mod treptat pe calea amortizării lor prin includerea în costul (cheltuieli) activității la care participă a unor cote (procente). Ele se transformă în bani într-o perioadă relativ mare de timp, în funcție de procesul recuperării valorii lor.

Exemplu: Un strung se consideră ca făcând parte din activele fixe deoarece:

- participă la procesul de producție; valoarea lui se recuperează treptat, pe măsură ce participă la procesul de producție, prin includerea în costul producției a unor cote de amortizare; transformarea strungului în bani are loc treptat pe măsura recuperării financiare a sumelor amortizate.

B. Activele circulante, sunt acele bunuri care participă la un singur circuit economic, recuperându-și valoarea într-o singură participare, reînnoindu-se în mod permanent. Transformarea lor în bani (lichiditatea) este realizată într-un termen scurt în funcție de particularitățile proceselor tehnologice și economico-financiare la care participă.

Exemplu:materiile prime și materialele, produsele finite, clienții, etc.

A. Caracterizarea structurii activelor fixe

Elementele patrimoniale ce se cuprind în activele fixe deși prezintă aceleași trăsături din punct de vedere al participării lor la circuitul economic și lichidității, ele au unele trăsături specifice care le diferențează și permit regruparea, divizarea lor în raport de forma pe care o îmbracă și de destinația economică în cadrul circuitului astfel:

1. Active fixe necorporale.
2. Active fixe corporale.
3. Active fixe financiare.

Aceste elemente patrimoniale se mai numesc și imobilizări.

1. Caracterizarea imobilizărilor necorporale

În această structură se cuprind o parte din activele agenților economici sub forma unor

Scanned with OKEN Scanner

valori de investiţii, care nu se concretizează în bunuri materiale (substanţiale). Ele îmbracă forma unor cheltuieli de constituire a societăţii, a unor cheltuieli de cercetare-dezvoltare, cheltuieli cu concesiunile, brevete şi alte drepturi şi valori asimilate, cheltuieli cu fondul comercial, alte imobilizări necorporale.

Fiecare din structurile menţionate cuprinde structuri analitice astfel:

Cheltuielile de constituire a societăţii cuprind: cheltuielile ocazionate de înfiinţarea şi dezvoltarea acesteia; taxe şi alte cheltuieli de înscriere şi înmatriculare; cheltuieli privind emiterea şi vânzarea de acţiuni, cheltuieli de prospectare a pieţii, de publicitate etc.

Cheltuielile de cercetare-dezvoltare cuprind: valoarea proiectelor şi lucrărilor de cercetare efectuate, achiziţionate sau efectuate pe cont propriu.

Concesiuni, brevete şi alte drepturi şi valori similare cuprind: valoarea concesiunilor, brevetelor, licenţelor mărcilor de fabrică şi de comerţ şi alte drepturi şi valori similare aduse ca aport, achiziţionate sau dobândite pe alte căi, mobilizate pe o perioadă determinată(mare de timp).

Fondul comercial cuprinde fondul de comerţ care nu figurează în cadrul celorlalte elemente de patrimoniu, dar care contribuie la menţinerea sau la dezvoltarea patrimoniului activităţii unităţii cum sunt: clientela, vadul, debuşeele, reputaţia şi alte elemente necorporale.

Fondul comercial se determină ca diferenţa între valoarea de aport sau costul de achiziţie şi valoarea activului net al acestuia.

Există şi alte imobilizări necorporale în care se includ programele informatice create de unitatea patrimonială sau achiziţionate de la terţi pentru nevoile de utilizare proprii. Valoarea programelor informatice se amortizează în raport de durata probabilă de utilizare, care nu poate depăşi o anumită perioadă (de 3 ani în etapa actuală).

Toate aceste imobilizări necorporale sunt supuse amortizării (recuperării) pe perioade diferite de timp, în funcţie de natura acestor imobilizări. Astfel, cheltuielile de cercetare-dezvoltare se amortizează pe 5 ani, concesiunile pe durata contractului de concesiune, cele cu fondul comercial pe durata cât se deţine şi utilizează fondul de comerţ respectiv. În sistemul actual de contabilitate aceste cheltuieli au un caracter anticipat şi se repartizează pe mai multe execuţii financiare, sistem care se utilizează până la 31.XII.1993.

2. Caracterizarea activelor fixe sau a imobilizărilor corporale.

Reprezintă acele bunuri de folosinţă îndelungată, durabile, care din punct de vedere economic sunt mijloace de muncă. Ele participă la mai multe cicluri de producţie, îşi recuperează valoarea pe calea amortizării, prin includerea unor cote părţi din valoare în costul producţiei sau activităţii la care participă la procesul economic cu întreaga valoare de întrebuinţare şi îşi transmite o parte din valoarea lor, în procesul economic în care circulă numai o parte din valoare: valoarea de întrebuinţare rămânând fixă. Ele se mai numesc mijloace fixe.

Din punct de vedere al actelor normative în vigoare, se consideră ca făcând parte din mijloacele fixe toate bunurile din economie care au o durată de întrebuinţare mai mare de un an şi o valoare de 30.000 lei sau 50.000 lei (în raport de actele normative care vor apare).

Mijloacele fixe în raport de destinaţia lor economică se pot prezenta sub formă:

- clădiri şi construcţii speciale;
- maşini de forţă şi utilaje energetice;
- maşini, utilaje şi instalaţii de lucru;
- aparate şi instalaţii de măsurare, control şi reglare;

Scanned with OKEN Scanner

- mijloace de transport;
- animale de muncă şi plantaţii;
- unelte, accesorii de producţie şi inventar gospodăresc.

Unele bunuri din patrimoniul agenţilor economici, care nu îndeplinesc aceste două condiţii sunt evidenţiate ca obiecte de inventar de mică valoare sau scurtă durată şi se cuprind în categoria activelor circulante.

În aceeaşi categorie de imobilizări corporale se mai cuprind şi terenurile în care sunt investite o parte a fondurilor agenţilor economici. Terenurile pot fi : agricole, cu zăcăminte, cu construcţii sau fără construcţii sau sub forma amenajărilor de terenuri. .

În structura activelor imobilizate sunt cuprinse încă două structuri şi anume: imobilizări în curs necorporale, şi imobilizări în curs corporale.

Imobilizările în curs necorporale reprezintă costul de producţie, respectiv costul de achiziţie al imobilizărilor în curs neterminate până la sfârşitul execiţiului.

Imobilizările în curs corporale reprezintă investiţiile neterminate efectuate în regie proprie sau antrepriză, care se evaluează la costul de producţie sau la costul de achiziţie. Imobilizările în curs corporale se trec în categoria mijloacelor fixe (imobilizări corporale, după recepţie, darea în folosinţă sau punerea în funcţiune a acestora după caz.).

3. Active fixe (imobilizări) financiare - sau investiţii financiare cuprind valorile financiare investite pe o perioadă mare de timp în formarea capitalului altor societăţi.

Acestea cuprind mai multe structuri între care menţionăm:

a) Titluri de participare sau participaţii;

b) Împrumuturi acordate pe termen lung;

c) Alte titluri imobilizate.

a) Titlurile de participare reprezintă titluri de valoare sub formă de acţiuni sau părţi sociale, reprezentând contravaloarea participării societăţilor în formarea capitalurilor altor societăţi. Recuperarea acestor investiţii se face pe calea dividendelor (părţi din profitul societăţii la care s-a făcut investiţia financiară).

b) Împrumuturile acordate pe termen lung reprezintă o formă de investiţie financiară, o sumă de bani acordată sub formă de împrumut altor agenţi economici sau instituţiilor de credit, prin cumpărarea de obligaţiuni, în vederea sprijinirii acestora şi a obţinerii de noi venituri financiare sub formă de dobânzi.

c) Alte imobilizări financiare cuprind alte creanţe imobilizate pe termen lung inclusiv dobânzile aferente creanţelor imobilizate.

B. Caracterizarea activelor circulante

Elementele patrimoniale care fac parte din activele circulante prezintă următoarele caracteristici:

- participă la un singur ciclu de producţie;
- îşi recuperează valoarea printr-o singură participare;
- se află într-o continuă mişcare valorică;
- ele intră şi ies, în procesul economic, de mai multe ori în cadrul circuitului economic, reînnoindu-se permanent, în funcţie de specificul participării lor la activitatea întreprinderii.

În funcţie de momentele principale ale circuitului economic, mijloacele circulante îmbracă o formă şi au un rol diferit, astfel:

a) - în faza de aprovizionare, întreprinderea, cu ajutorul banilor, îşi achiziţionează ma-

Scanned with OKEN Scanner

terii prime şi materiale necesare activităţii (banii → stocuri).

b) - în faza de producţie, stocurile de materii prime şi materiale → cheltuieli de producţie → produse în curs de fabricaţie → produse finite (stocuri).

c) - în faza de desfacere, produsele → bani (când agentul economic intră în posesia banilor).

Forma şi funcţionalitatea mijloacelor circulante, în cadrul circuitului economic prezentat, se disting sub următoarea structură:

1. Mijloace circulante sau active sub formă materială denumite şi stocuri şi comenzi în curs de execuţie;

2. Mijloace circulante în decontare sau creanţe;

3. Mijloace băneşti şi plasamente de trezoriere;

1. Mijloace circulante sau active sub formă materială sau stocurile şi comenzile în curs de execuţie

În cadrul acestei structuri se cuprind elementele de mijloace circulante fie necesare desfăşurării procesului de producţie, fie desfăşurării activităţii de desfacere sau altor nevoi ale întreprinderii. Având în vedere rolul acestora în cadrul circuitului economic, mijloacele circulante materiale îmbracă următoarele forme:

a) materii prime şi materiale (stocuri) necesare procesului de producţie sau altor activităţi similare. Ele cuprind materiile prime, materialele auxiliare, semifabricate cumpărate din afară, piese de schimb, ambalaje, alte materiale consumabile necesare procesului de producţie propriu şi semifabricatele obţinute din producţia proprie şi destinate a fi vândute clienţilor.

Mărfurile reprezintă mijloace circulante cumpărate pentru a fi revândute clienţilor sau direct consumatorilor (populaţiei).

b) produse finite - elemente de mijloace materiale obţinute din producţie proprie cu destinaţia de a fi vândute clienţilor.

c) stocul de producţie neterminată reprezintă mijloacele circulante aferente produselor în curs de fabricaţie.

Pentru simplificarea sistemului de evidenţă şi calcul, la noi în ţară, potrivit actelor normative, se includ în structura materialelor circulante şi obiectele de inventar de mică valoare sau scurtă durată (care nu îndeplinesc cumulativ cele două condiţii pentru a fi considerate mijloace fixe).

În cadrul acestei structuri se includ pe lângă obiectele de inventar şi echipamentul şi materialele de protecţie, echipamentul de lucru, S.D.V.-urile cu destinaţie specială, modelele şi matriţele.

2. Mijloace circulante în decontare (creanţele), reprezintă aceea parte a activului circulant creat în întreprindere, ca urmare a relaţiilor cu mediul exterior şi interior, cu privire la desfăşurarea activităţii întreprinderii.

Mijloacele circulante în decontare se definesc ca fiind, fie sumele de bani, fie alte elemente patrimoniale de activ, date altor persoane fizice şi juridice, asupra cărora avem dreptul de a primi fie o sumă de bani, fie o contraprestaţie.

Exemplu:

1. O sumă de bani dată unui salariat al întreprinderii în vederea realizării unei sarcini de serviciu (deplasare sau cumpărarea unor bunuri de pe piaţă).

2. Livrarea unor produse, pe credit, altor agenţi economici pe o perioadă de timp, în funcţie de condiţia de decontare.

Scanned with OKEN Scanner

Pe perioada de la naşterea relaţiilor de decontare până la stingerea lor, mijloacele economice se prezintă sub forma mijloacelor de decontare, iar persoanele fizice sau juridice, care au primit valorile economice respective şi urmează fie să le deconteze, fie să acorde un echivalent sunt denumite debitori.

Mijloacele circulante în decontare reflectă volumul elementelor patrimoniale de activ, care temporar, sunt scoase din circuitul economic necesar activităţii de producţie, desfacere, aprovizionare, consum. Volumul acestor mijloace trebuie să fie cât mai mic pentru a asigura disponibilităţile necesare unei trezorerii sănătoase.

În activul patrimoniului al unui agent economic, care este reflectat de contabilitate, se pot întâni următoarele categorii de creanţe:

-**clienţii**- reprezintă creanţele agentului economic provenite din vânzarea pe credit a produselor finite, a mărfurilor, a lucrărilor semifabricatelor, a serviciilor, în general a altor elemente de active, a căror încasare se face ulterior, la datele stabilite în contractele economice. Aceste creanţe presupun un raport de comerţ între cei doi parteneri, furnizori şi client, care se decontează pe bază de factură sau alte instrumente de plată.

-**efecte de primit** reprezintă tot creanţe în cadrul unor raporturi comerciale, a căror decontare se face însă pe baza unor titluri de valoare, sau a unor efecte de comerţ. Intervenţia efectului de comerţ între cei doi parteneri are drept obiectiv de a asigura recuperarea contravalorii mărfurilor sau produselor livrate de către furnizor de la client, primul solicitând clientului să semneze un efect de comerţ (titlul de valoare) în care se obligă să plătească o anumită sumă la un anumit termen numit scadenţă. Acest document - efect de comerţ - (bilet la ordin), de care dispune furnizorul reprezintă un titlu de valoare - o creanţă pe care o are asupra clientului sau /şi pe care o poate încasa de la acesta la expirarea termenului de scadenţă consemnat în efectul de comerţ.

Dar, deţinătorul acestui efect de primit, mai are şi alte posibilităţi, şi anume:

- poate prezenta efectul de primit la o bancă pentru încasare, înainte de scadenţa contravalorii stabilite, plătind băncii un comision (scont)
- poate fi transmis unui furnizor faţă de care avem o datorie (autosare)
- poate fi negociat la bursa de valori fireşte pentru a realiza o diferenţă în plus faţă de valoarea sa nominală.

Avansuri acordate furnizorilor, reprezintă creanţe asupra furnizorilor, adică sume de bani acordate acestora înainte de primirea mărfurilor, lucrărilor, materialelor. Pe perioada de la acodarea acestor avansuri până la achitarea contravalorii materialelor primite de la furnizor, mai puţin avansurile acordate anterior, acestea reprezintă creanţe .

Avansuri acordate personalului, reprezintă creanţe create asupra personalului unităţii patrimoniale de la acordarea avansului chenzinal până la plata salariilor nete când se reţine avansul acordat.

Deconturi cu asociaţii, privind capitalul, reprezintă creanţele societăţii asupra asociaţilor care s-au angajat prin subscris să contribuie prin aport în numerar sau în natură la formarea capitalului întreprinderii respective .

Debitori diverşi, reprezintă creanţele unităţii patrimoniale asupra unor persoane fizice sub forma: - avansurilor acordate pentru deplasare în interes de serviciu, pentru lipsuri în gestiune, etc.

3. Mijloace circulante băneşti sau active sub formă bănească

Această structură cuprinde toate elementele patrimoniale de activ, care sunt bani sau îndeplinesc funcţia de bani. Ele se denumesc şi valori financiare.

Scanned with OKEN Scanner

Având în vedere forma lor şi modul de participare la circuitul economic, ele cuprind următoarele structuri:

a) **Titlurile de plasament** (plasamentele)

b) **Disponibilităţi băneşti**

c) **Alte valori financiare** (alte mijloace băneşti).

a). **Titluri de plasament** sau plasamente de trezorerie, cuprind titlurile de valoare deţinute de un agent economic pe termen scurt cu scopul de a le vinde la speculă şi a realiza un câştig (un venit). Din cadrul lor fac parte: acţiunile şi obligaţiunile cumpărate pe termen scurt pentru a fi revândute la un preţ mai mare decît preţul de cumpărare în vederea obţinerii unor diferenţe favorabile de preţ (câştig).

Tot aici se cuprind şi alte titluri de plasament şi creanţe asimilate pe care un agent economic le poate obţine de la unităţile bancare sau alte instituţii de credit, pe termen scurt.

b). **Disponibilităţi băneşti** reprezintă mijloacele circulante băneşti sub forma numerarului din caserie, sau a depunerilor de bani în conturile de la bănci sau alte instituţii financiare - acestea pot fi evaluate în lei sau în valută.

Dacă aceste disponibilităţi la instituţiile financiare sunt depozitate pe o perioadă mai mare de un an, ele se includ în categoria imobilizărilor financiare. În categoria mijloacelor băneşti se includ deci numai depunerile pe o perioadă de până la un an, din care se fac plăţi în raport de nevoile agentului economic. Tot în categoria disponibilităţilor băneşti se cuprind şi acreditivele prin care se înţelege un cont bancar deschis la dispoziţia unor furnizori, blocându-se suma din disponibilul de la bancă al unităţii patrimoniale.

Carnetele de cecuri cu limită de sumă reprezintă de asemenea o formă a disponibilităţilor băneşti ale agenţilor economici, păstrate la unităţile bancare, utilizate pentru efectuarea unor anumite plăţi, în favoarea altor agenţi economici.

De asemenea sunt asimilate categoriei disponibilităţilor băneşti şi **valorile de încasat** sub forma: cecuri de încasat, efecte de încasat, efecte remise spre scontare. Ele reprezintă titluri de valoare care se vor transforma în bani, sub conducerea unităţilor bancare, în favoarea unităţilor patrimoniale care le deţin. Deşi se poate ridica obiecţia că ele reprezintă creanţe de încasat, sunt mai aproape de categoria mijloacelor băneşti, din moment ce le gestionează unităţile bancare.

c). **Alte valori băneşti-financiare**. În cadrul acestei structuri se cuprind valori financiare, sub forma: tichete şi bilete de călătorie, timbre fiscale şi poştale, bilete de tratament, cupoanele de încasat dividende detaşate din acţiuni, cupoane de încasat dobânzi, detaşate din obligaţiuni şi alte valori.

Scanned with OKEN Scanner

5. STRUCTURA ACTIVULUI AGENȚILOR ECONOMICI CARACTERIZAREA ELEMENTELOR COMPONENTE

Conținutul pasivului. Caracterizarea elementelor componente ale pasivului

Mulțimea elementelor patrimoniale se grupează în raport de două criterii :

I. Modul de finanțare sau procurare a elementelor patrimoniale din activ;

II. Gradul de exigibilitate a surselor de finanțare.

Având în vedere cele două criterii, mulțimea elementelor patrimoniale din pasiv are următoarea structură:

- surse (fonduri) proprii - finanțare proprie
- surse (fonduri) străine - finanțare străină

Cele două mari structuri în care pot fi grupate elementele de pasiv, vor fi sursele de finanțare proprii a mijloacelor economice și sursele străine (finanțare străină). Ele reprezintă sursele proprii de finanțare a elementelor patrimoniale de activ investite la înființarea societății, sau provenite din surse proprii (profit) pe parcursul desfășurării activității unității patrimoniale.

Având în vedere cel de-al doilea criteriu, sursele de finanțare proprii reflectate în pasiv se vor deconta, vor deveni exigibile, la o perioadă foarte îndelungată de timp și se vor denumi surse cu caracter permanent. La acestea se adaugă și sursele străine pe termen lung formând împreună capitalul permanent.

Sursele care se vor deconta, rambursa la o perioadă mai mică, până la 1 an, se vor numi surse curente.

Concluzionăm, spunând că în pasiv se vor delimita și grupa sursele proprii și cele asimilate lor privind finanțarea mijloacelor economice, și surse străine, care au stăt la baza finanțării unor elemente patrimoniale de activ.

A. STRUCTURA ȘI CONȚINUTUL SURSELOR PROPRII DE FINANȚARE

În cadrul surselor proprii și capitalurile asimilate lor, se disting următoarele elemente componente de pasiv:

- Capital social sau individual
- Fondul primelor legate de capital
- Fond de rezervă (rezerve)
- Subvenții pentru investiții
- Provizioane reglementate
- Diferențe din reevaluarea activelor
- Rezultate

Toate aceste elemente se reunesc într-o structură de pasiv, numită capitaluri proprii. Din cadrul ei fac parte:

capitalul, care din punct de vedere al cunoașterii contabile reflectă sursa proprie de finanțare, de procurare a unor elemente patrimoniale ale activului. Capitalul reprezintă partea din patrimoniul întreprinderii care a fost adusă de titularul de patrimoniu și reprezintă dreptul în exclusivitate al acestuia. El poate fi personal sau social.

Finanțarea proprie se asigură prin aportul personal (în cazul proprietarului individual) sau prin aportul social (în cazul mai multor asociați) - de capital investit pentru procurarea, dobândirea bunurilor și valorilor economice din activul patrimonial de care dispune.

Scanned with OKEN Scanner

Finanţarea străină se asigură de titularul de patrimoniu, în completarea finanţării proprii, prin împrumuturi de capitaluri de la terţe persoane fizice sau juridice sub forma: creditelor bancare, credite comerciale, împrumuturi din obligaţiuni emise, alte datorii (surse atrase) create în cadrul relaţiilor de decontare.

În esenţă se poate constata că structura pasivului patrimonial a unui agent economic este determinată în mod obiectiv de 3 factori cu caracter relativ obiectiv şi anume:

- de sistemul de autofinanţare - care generează finanţarea sau fondurile proprii - capitalurile proprii;
- de sistemul de creditare şi de împrumut - care generează finanţarea sau fondurile împrumutate;
- de sistemul de decontare - care generează finanţarea atrasă.

Ultimele două structuri au caracter de finanţare străină.

În raport cu cele prezentate pasivul patrimonial se împarte în două mari structuri şi anume:

- **capitaluri proprii** - care corespund finanţării proprii
- **capitaluri străine** (sau datorii) - obligaţii care corespund finanţării împrumutate şi atrase.

În structura pasivului patrimonial între capitaluri şi datorii se înscrie o structură cu trăsături specifice denumită **provizioane pentru riscuri şi cheltuieli.** Aceste provizivoane reprezintă fonduri (rezerve) cu caracter permanent create pe seama cheltuielilor pentru acoperirea unor pagube, riscuri sau executarea unor lucrări de reparaţii capitale, acţiuni care imobilizează resursele financiare pe o perioadă mai mare de un an.

Capitalul individual sau social este aportul cu care proprietarul sau asociaţii unei societăţi participă la crearea şi funcţionarea societăţii respective. Din punct de vedere financiar şi juridic capitalul constituie condiţia de bază pentru crearea şi funcţionarea unei societăţi, a unei întreprinderi. Capitalul are caracter avansabil, adică se depune de către asociaţi, în momentul înfiinţării unei societăţi, sau a comasării cu alte societăţi.

El poate fi **capital propriu individual,** atunci când proprietarul societăţii este o persoană. Poate fi capital social, în situaţia în care la crearea societăţii participă mai mulţi acţionari.

Formarea capitalului se poate face fie direct, prin aducerea părţii respective de capital de către titularul acestuia la înfiinţare, sau pe calea subscrierii unor angajamente de a aduce un anumit aport în bani sau în natură, la înfiinţarea societăţii şi într-o anumită perioadă de timp.

În cursul desfăşurării activităţii, capitalul se poate mări prin integrarea în conţinutul lui fie a unor fonduri de rezervă neconsumate de întreprindere, fie a unor cote din profitul obţinut în funcţie de strategia de dezvoltare a întreprinderii.

Capitalul are **caracter avansabil.** Capitalul se micşorează în mod excepţional în timpul activităţii întreprinderii. El se reduce în timpul activităţii prin următoarele operaţii:

- prin retragerea părţilor sociale subscrise aportate de către unii acţionari;
- cu acoperirea unor anumite pierderi provocate de gestionarea patrimoniului;
- în situaţia reducerii volumului de activitate al întreprinderii (când volumul activităţii este relativ mic, faţă de volumul capitalului subscris şi vărsat).

Sunt asimilate categorii de capital şi tratate ca surse proprii de finanţare şi următoarele categorii (structuri):

Fondul de rezervă (rezervele). Este creat pe seama profitului brut sau net sau a altor resurse

Scanned with OKEN Scanner

(primele legate de capital, de emisiune sau fuziune) a diferenţelor din reevaluare etc. Rezervele se utilizează pentru acoperirea unor pierderi, pentru finanţarea unor investiţii de dezvoltare pentru acordarea unor dividende în anii când nu se obţin beneficii etc.

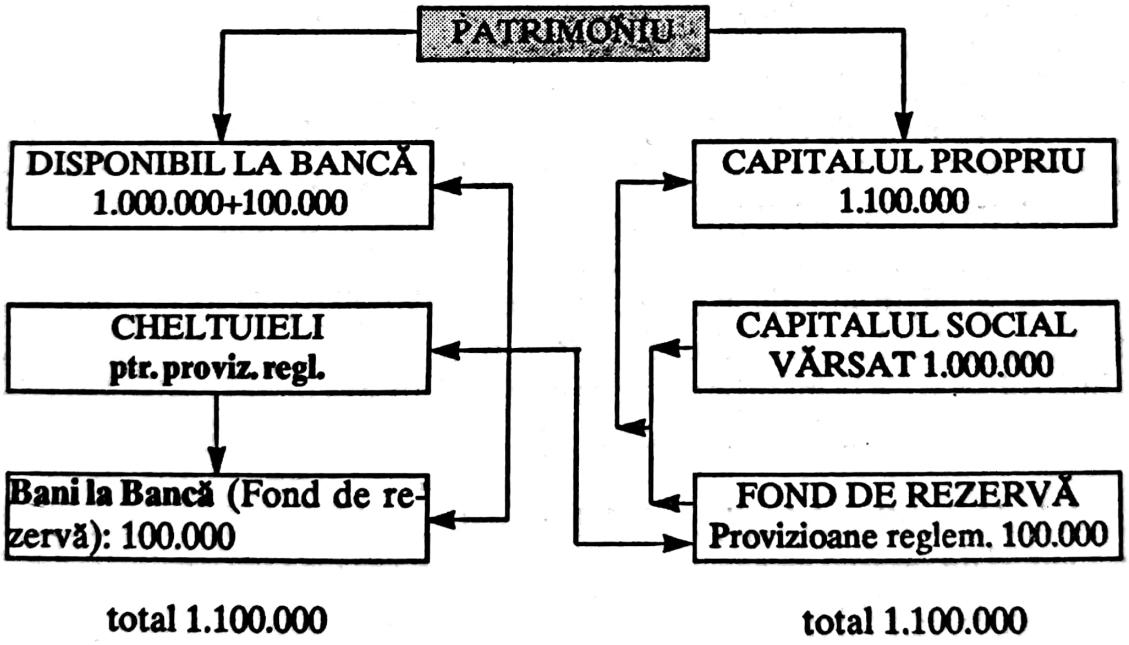
Subvenţiile pentru investiţii reprezintă sumele (fondurile) alocate de la bugetul de stat în scopul procurării sau producerii de echipamente sau a altor bunuri de natura imobilizărilor sau pentru finanţarea unor activităţi pe termen lung sau altor cheltuieli de natura investiţiilor.

Diferenţe din reevaluare reprezintă plusurile de valori obţinute în urma reevaluării elementelor patrimoniale de activ determinate de creşterea preţurilor. Ele reprezintă de fapt, sursa de acoperire financiară a plusului de valoare rezultat în urma creşterii preţurilor elementelor de activ. Aceste diferenţe favorabile se transformă în rezerve sau capital.

Provizioane reglementate reprezintă fondurile (rezerve) create pe seama cheltuielilor cu scopul de a compensa creşterile de preţuri, fluctuaţia cursurilor de schimb etc.

Primele legate de capital (fondul primelor de capital). Apar cu ocazia creşterii capitalului în urma operaţiilor de emitere de noi acţiuni sau prin fuzionarea unităţilor patrimoniale. Aceste prime legate de capital se calculează ca diferenţă dintre valoarea nominală şi valoarea de emisie a acţiunilor (mai mare). Aceste prime legate de capital pot fi: de emisiune, de fuziune şi de aport. Fondul primelor de capital se poate transforma în capital sau în rezerve.

Reflectarea lor în activul şi pasivul patrimonial se prezintă în schema ce urmează:

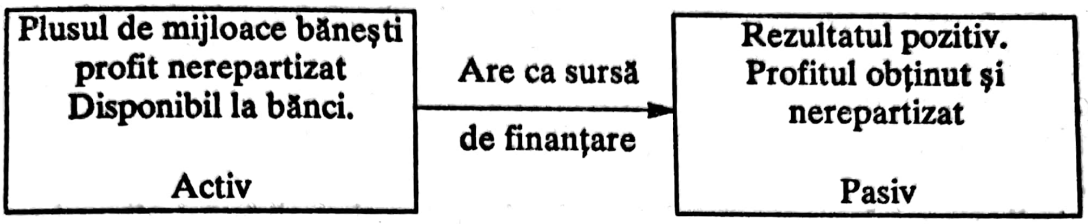


1.100.000 lei = CAPITAL SOCIAL VĂRSAT + FOND DE REZERVĂ (Provizioane reglementate)

Rezultatele reprezintă o structură distinctă în cadrul pasivului patrimonial, care reflectă fie sursa proprie de finanţare a profitului nerepartizat din anul precedent, fie sursa proprie de finanţare a profitului exerciţiului curent pe perioada formării lui până la repartizare sau raportare în anul viitor.

Această situaţie se concretizează astfel:

Scanned with OKEN Scanner



În mod similar se judecă și studiază și celelalte structuri care sunt integrate și asimilate capitalului, ca surse proprii.

O poziție specială în structura fondurilor proprii o prezintă FONDURILE DE STIMULARE SI CONSUM, care se constituie la nivelul întreprinderii din profitul obținut și au caracteristica de a se consuma (utiliza) la nivelul fiecărui exercițiu financiar. În mod concret, aceste fonduri nu au caracter permanent, ele se consumă în interiorul unei perioade de 1 an. În structura acestor fonduri se cuprind:

- fondul de dezvoltare
- fondul de participare a salariaților la profit

Fondul de dezvoltare - constituit în condițiile dispozițiilor legale se formează pe seama amortizării imobilizărilor corporale și din profitul net potrivit hotărârii adunării generale a acționarilor și se utilizează pentru finanțarea lucrărilor de investiții a imobilizărilor corporale.

Fondul de participare la profit se constituie pe baza dispozițiilor legale din profitul net și se utilizează pentru stimularea salariaților unităților patrimoniale la sfârșitul anului.

B. STRUCTURA ȘI CONȚINUTUL DATORIILOR SAU OBLIGAȚIILOR (CAPITALURILOR STRĂINE)

Sunt structuri distincte ale pasivului. Ele reprezintă fondurile primite de la alți agenți economici, față de care avem datoria de a le rambursa la un anumit termen, numit **scadență**.

În funcție de scadența stabilită, aceste datorii se subdivid în 2 structuri:

1. Datorii pe termen lung
2. Datorii pe termen scurt

1. Datoriile pe termen lung pot îmbrăca două forme:

a) credite (împrumuturi) de la unități bancare de credit pe termen lung și mijlociu;

b) împrumuturi pe titluri de obligațiuni emise cu termen de rambursare foarte lung.

Dacă avem în vedere perioada foarte mare de timp cât aceste fonduri străine participă la circuitul economic, unele din ele pot și sunt adăugate capitalului propriu; și formează împreună capital permanent.

Capital permanent = Capital propriu + datorii pe termen lung

Prin această modalitate de obținere de credite, agenții economici își asigură disponibilitățile bănești necesare finanțării activității de aprovizionare, de producție, de desfacere din întreprindere, pe o perioadă mai mare de timp. Ele sunt purtătoare de dobândă.

Scanned with OKEN Scanner

2. În cadrul **Datoriilor pe termen scurt,** se cuprind următoarele:

a) **Credite bancare pe termen scurt** (datorii financiare) sunt sumele de bani primite de la diferite bănci în vederea finanţării activităţii de producţie, de aprovizionare, de desfacere, pentru care un agent economic are datoria să plătească o dobândă pentru creditul primit şi să ramburseze la un anumit termen, numit **scadenţă,** suma stabilită, numită **rată de rambursare.**

b) **Datorii comerciale**, care reprezintă obligaţiile întreprinderii faţă de diverşi agenţi economici, de la care a primit materiale, produse finite, semifabricate, lucrări şi servicii în cadrul relaţiilor de decontare.

Aceste datorii comerciale le întâlnim sub denumirea de **furnizori.** O formă specială a acestor datorii poate fi şi efectele de plată. Ele reflectă obligaţiile pe care le are un agent economic de plătit altor agenţi, reprezentând contravaloarea bunurilor şi serviciilor pe care le-a primit de la aceştia.

Specific acestor structuri este faptul că efectele de plătit reprezintă titluri de valoare care facilitează mult decontarea între cei doi parteneri, fie la scadenţa precizată în efectul de comerţ respectiv, fie înainte prin intermediul unui bancher dispus să-l cumpere beneficiind fireşte de un scont (comision).

c). **Datorii fiscale,** sunt structură de pasiv care reflectă sume de bani lăsate (atrase) temporar în circuitul economic al întreprinderii care trebuiesc plătite (decontate) bugetului de stat la anumite termene (impozit pe salariu, impozit pe profit).

d). **Datorii sociale,** reprezintă anumite sume de bani care rămân la dispoziţia întreprinderii o perioadă de timp, şi care trebuiesc plătite celor în drept (ex.: decontări privind asigurările sociale, privind ajutorul de şomaj).

e). **Datorii salariale,** reflectă echivalentul valoric al sumelor de bani atrase în circuitul economic al întreprinderii şi care trebuiesc plătite (decontate) personalului întreprinderii, pentru munca prestată în întreprindere. Acestea reprezintă datorii pe termen scurt faţă de angajaţi.

f). **Datorii faţă de acţionari şi asociaţi,** pentru dividendele ce li se cuvin din profitul obţinut - reflectă sumele de bani ce se cuvin acţionarilor şi asociaţilor din profitul obţinut şi care sunt lăsate la dispoziţia întreprinderii o anumită perioadă de timp, până la sfârşitul exerciţiului financiar, când are loc plata lor.

De asemenea, se consideră tot ca datorii faţă de acţionari şi sumele de bani reprezentând capitalul subscris şi vărsat ce trebuie rambursat acelor acţionari care se retrag din societate. Cele două feluri de datorii faţă de acţionari se vor înregistra însă la conturi distincte aşa cum se va prezenta în capitolul corespunzător .

g). **Creditori diverşi.** La această structură se cuprind toate datoriile care prin natura lor nu s-au încadrat la celelalte feluri de datorii. În categoria creditorilor diverşi se înscriu toate persoanele fizice sau juridice, care în cadrul unor relaţii de decontare altele decât cele prezentate anterior, au acordat anumite bunuri, valori sau servicii şi urmează să primească un echivalent sau o contraprestaţie.

C. Provizioane (rezerve) pentru riscuri şi cheltuieli

Aşa cum am prezentat, în structura pasivului patrimonial, între capitaluri proprii şi datorii se situează o poziţie distinctă numită **provizioane pentru riscuri şi cheltuieli.** Acestea

Scanned with OKEN Scanner

reprezintă fonduri constituite pe seama cheltuielilor unității patrimoniale, în scopul acoperirii unor pierderi și cheltuieli latente (potențiale), diferențiate după natura și scopul lor. Aceste cheltuieli și activități pentru care se fac rezerve au un caracter probabil și deci provizioanele pot fi judecate fie ca surse proprii, fie ca datorii. Provizioanele se pot constitui pentru următoarele riscuri și cheltuieli: litigii, garanțiile acordate clienților, pentru cheltuieli de repartizat pe mai multe exerciții (reparații capitale), pentru pierderi din schimb valutar.

Scanned with OKEN Scanner

6. ACTIVELE ŞI PASIVELE RECTIFICATIVE ŞI DE REGULARIZARE

Elementele patrimoniale de activ şi de pasiv prezentate până acum sunt reflectate în contabilitatea curentă la valoarea contabilă. Procesul cunoaşterii contabile a patrimoniului presupune, cere, ca elementele de activ şi de pasiv să fie corectate în scopul determinării valorii nete. Corectarea se face prin adunarea sau scăderea elementelor furnizate de activele sau pasivele rectificative sau de regularizare. Dintre aceste valori de calcul de rectificare mai importante sunt următoarele:

- **Amortizările imobilizărilor,** reprezintă pierdere din valoarea imobilizărilor (activelor fixe) cu caracter ireversibil ca urmare a participării lor la circuitul economic. Prin modul de calcul şi de acţiune asupra elementelor de activ amortizările sunt valori rectificative de pasiv, amortizările se constituie pe seama includerii lor în cheltuielile unităţii.

-**Provizioanele pentru deprecierea valorii activelor,** reprezintă valori rectificative prin care se corectează valoarea activelor nesupuse procesului de amortizare. Ele reflectă de fapt un proces de depreciere a valorii unor active cu caracter reversibil. Aceste provizioane se calculează şi înregistrează de regulă la sfârşitul exerciţiului financiar, în funcţie de valoarea reală a activelor respective. *Exemplu:* Un stoc de mărfuri a fost achiziţionat la un preţ de 500 lei. La sfârşitul anului, conform inventarului se constată că valoarea reală a stocului de mărfuri este de 450 lei. Pentru diferenţa de 50 lei, care reprezintă o depreciere a valorii stocului de mărfuri, se constituie un provizion, incluzându-se în cheltuieli suma respectivă în scopul de a compensa, proteja deprecierea reversibilă a stocului de mărfuri . Prin mod de calcul şi acţiune sunt valori rectificative de pasiv.

-**Pierderile** reprezintă contravaloarea elementelor de activ nerecuperate în urma unui proces economic, calculat la sfârşitul exerciţiului financiar. Prin modul de calcul şi acţiunea lor asupra patrimoniului, pierderile sunt elemente rectificative de activ, prin care se corectează prin scădere mărimea capitalurilor proprii.

Din categoria activelor şi pasivelor de regularizare menţionăm: cheltuieli înregistrate în avans şi venituri înregistrate în avans:

- **cheltuielile înregistrate în avans** reprezintă cheltuielile efectuate anticipat, dar care privesc rezultatul exerciţiului financiar al anului următor (cheltuielile cu reparaţiile capitale repartizabile pe parcursul mai multor exerciţii financiare). Cu ajutorul acestor structuri se regularizează şi se delimitează în timp cheltuielile efectuate în avans, repartizându-se numai asupra unui anumit exerciţiu financiar, potrivit legislaţiei în vigoare.

- **veniturile înregistrate în avans** reprezintă veniturile realizate în avans care trebuie însă delimitate şi încorporate în rezultatul exerciţiului financiar următor (încasarea chiriilor, a dobânzilor). Prin modul de calcul şi eşalonare acestea reprezintă pasive de regularizare.

Scanned with OKEN Scanner

7. CHELTUIELI, VENITURI, REZULTATE CA ELEMENTE ALE OBIECTULUI CONTABILITĂŢII

Din cele prezentate până acum a reieşit faptul că în obiectul contabilităţii se studiază două mari structuri, în legătura cu patrimoniul şi anume:

1. existenţa şi starea patrimoniului ⟶ A = P
2. mişcarea şi transformarea masei patrimoniului, ca urmare a participării lui la circuitul economic.

Mişcarea şi transformarea care au loc în structura internă a patrimoniului se cunosc, se studiază şi analizează cu ajutorul următoarelor categorii:

a) cheltuieli
b) venituri
c) rezultate

a). **Cheltuielile,** în sens general, reprezintă modul de angajare de consumare sau plată a resurselor de către un agent economic în vederea desfăşurării unei anumite activităţi (de producţie, comerciale). Aceste cheltuieli, pentru a fi studiate de contabilitate, se clasifică după mai multe criterii:

a_1) **activitatea care le generează**

- cheltuieli activităţii de exploatare
- cheltuieli din activitatea financiară
- cheltuieli din activitatea şi operaţii cu caracter excepţional

La rândul lor, cheltuielile din cadrul acestor activităţi se subdivid, în funcţie de **felul şi natura lor economică,** astfel:

Privind activitatea curentă de exploatare:

- cheltuieli cu materii prime;
- cheltuieli cu materiale consumabile (materii auxiliare, combustibil, ambalaje, piese de schimb etc);
- cheltuieli privind obiectele de inventar;
- cheltuieli privind energia şi apa;
- cheltuieli cu animalele şi păsările;
- cheltuieli privind mărfurile;
- cheltuieli cu lucrările şi serviciile executate de terţi (cheltuieli cu întreţinerea şi reparaţiile, cheltuieli cu redevenţele, locaţiile de gestiune şi chiriile, cheltuieli cu primele de asigurare, cheltuieli cu studiile şi cercetările, alte cheltuieli cu serviciile executate de terţi;
- cheltuieli cu impozitele, taxele şi vărsămintele asimilate (impozitul pe salarii, impozitul pe clădiri, alte impozite şi taxe);
- cheltuieli cu personalul (cu salariile personalului, cu asigurările şi protecţia socială);
- alte cheltuieli de exploatare.

Privind cheltuielile financiare:

- cheltuieli privind titlurile de plasament vândute;
- cheltuieli din diferenţe de curs valutar;
- cheltuieli privind dobânzile;
- cheltuieli privind sconturile acordate;
- alte cheltuieli financiare.

Privind cheltuielile excepţionale:

- despăgubiri, amenzi şi penalităţi;

Scanned with OKEN Scanner

- donaţii şi subvenţii acordate;
- pierderi din debitori diverşi;
- cheltuieli privind activele cedate.

Cheltuieli cu amortizările şi provizioanele

Cheltuieli cu impozitul pe profit

Structura acestor cheltuieli, în unităţile cu caracter de producţie, de prestări de servicii, poate fi dezvoltată şi în raport de destinaţia lor.

Structura cheltuielilor, care ne dă posibilitatea de a cunoaşte destinaţia cheltuielii făcute, se numeşte **structură pe articole de calculaţie,** din care fac parte:

- materii prime şi materiale de bază (directe);
- salarii directe;
- C.A.S. directe;
- contribuţia pentru ajutorul de şomaj;
- cheltuieli comune ale secţiilor;
- cheltuieli generale ale întreprinderii;
- alte cheltuieli cu caracter indirect.

Între cele două structuri pe elemente primare şi pe articole de calculaţie este o egalitate cifrică, în sensul că prima structură reflectă cheltuielile la nivelul întreprinderii, iar a doua reflectă aceleaşi cheltuieli repartizate pe structurile interne ale întreprinderii (secţii, ateliere etc.) şi pe produse, lucrări, servicii etc.

VENITURILE AGENŢILOR ECONOMICI

Prin **venituri** se înţeleg resursele sau fondurile ce revin unui agent economic de la alte persoane fizice sau juridice, în schimbul unor produse, servicii, lucrări executate ca rezultat al propriei activităţi, vândute acestora.

Veniturile semnifică traducerea în fapt a unui principiu economic şi anume: că existenţa cheltuielilor provocată de o anumită activitate produce în mod necesar un venit pentru unitatea economică. Pentru unităţile cu caracter social, cheltuielile sunt finanţate din finanţare cu caracter bugetar.

Corespunzător celor 3 activităţi pe care le-am delimitat că angajează cheltuieli, vom avea şi venituri corespunzătoare lor. Astfel, în obiectul contabilităţii se delimitează următoarele structuri:

1. venituri din activitatea de exploatare;
2. venituri financiare;
3. venituri din operaţiuni excepţionale.

La rândul lor, cele 3 mari categorii de venituri se subdivid în următoarele în raport de natura, felul veniturilor:

1.- venituri din vânzarea produselor finite;
- venituri din vânzarea semifabricatelor;
- venituri din lucrări executate şi servicii prestate;
- venituri din vânzarea mărfurilor;
- venituri din studii şi cercetări;
- venituri din activităţile anexe;
- venituri din producţia stocată;

Scanned with OKEN Scanner

- venituri din producţia de imobilizări necorporale şi corporale;
- venituri din subvenţii de exploatare;
- alte venituri din exploatare.

2.- venituri obţinute din dobânda încasată la disponibilul nostru de la bancă.
- venituri din dobânda încasată la împrumuturile pe termen lung;
- venituri din diferenţa favorabilă a cursului unor acte de valoare (acţiuni, obligaţiuni);
- venituri din diferenţe de curs valutar;
- venituri din participaţii.

3.- venituri din despăgubiri şi penalităţi;
- venituri din cedarea activelor;
- subvenţii pentru investiţii virate la venituri;
- donaţii şi subvenţii primite.

4.- venituri din provizioane

Periodic, la sfârşitul fiecărei luni, sau la sfârşitul anului, agenţii economici calculează rezultatele obţinute în urma activităţii desfăşurate.

Rezultatele obţinute din aceste activităţi se definesc ca fiind diferenţa dintre venituri şi cheltuieli:

$$\boxed{Rez. = V - Ch.}$$

Rezultatul obţinut se stabilileşte prin compararea volumului cheltuielilor cu volumul veniturilor, el putând fi pozitiv sau negativ.

Rez. pozitiv ⟶ când V > Ch.
Rez. negativ ⟶ când V < Ch.

Rezultatul pozitiv îmbracă forma de **profit (beneficiu).**

Rezultatul negativ îmbracă forma de **pierdere.**

Aceste rezultate se determină pe cele 3 mari **structuri:**

1. rezultate pozitive sau negative din activitatea de exploatare (prin compararea cheltuielilor acestei activităţi cu veniturile acestei activităţi);
2. rezultate din operaţiuni financiare

V>Ch ⟶ Beneficiu
V<Ch ⟶ Pierdere

3. rezultate din operaţiuni excepţionale (profit sau pierdere).

Deci, în raport de cele trei categorii de activităţi care au provocat cheltuieli şi generat venituri, rezultatul exerciţiului financiar este egal cu suma algebrică a rezultatelor intermediare obţinute, adică:

$$\boxed{\text{Rez. ex. fin} = \text{Rez. din expl.} + \text{Rez. din act Fin} + \text{Rezultate extraordinare}}$$

În raport de modul de calcul (de formare) rezultatul (profitul) îmbracă două forme, şi anume:

- Rezultat (profit) impozabil (fiscal);
- Rezultat (profit) net.
- Rezultatul (profitul) impozabil este egal cu diferenţa dintre venituri realizate şi cheltuieli ocazionate aferente veniturilor.

Scanned with OKEN Scanner

Rez. impozabil (profit) = Venituri realizate - Cheltuieli aferente veniturilor.

Rez. net (profit) = Rezultatul impozabil (profitul) - Impozitul pe profit

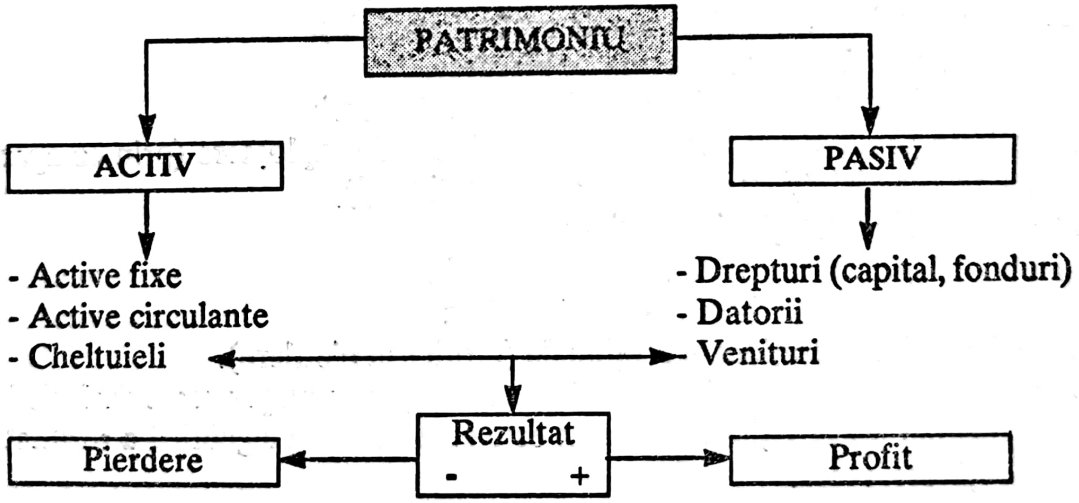
În fond, în ordinea efectuării lucrărilor mai întâi se calculează toate veniturile realizate, și respectiv toate cheltuielile corespunzătoare lor. Prin diferență se obține Rezultatul brut sau profitul impozabil. Din acesta se scade, considerându-se tot ca o cheltuială impozitul pe profit, obținându-se - Rezultatul net (profilul net).

Informațiile privind cheltuielile, veniturile și rezultatele obținute se sintetizează lunar într-un document special creat, numit **cont de rezultate.** Este un instrument care prezintă pe de o parte toate cheltuielile unui agent economic, iar pe de altă parte, toate veniturile acestuia. Din comparația lor rezultă profitul sau pierderea obținută. Dimensiunea profitului sau a pierderii calculată, este integrată la sfârșitul lunii în ecuația fundamentală de reflectare a patrimoniului, care este:

$$A = P$$

Acest rezultat final al activității, determinat pe baza contului de rezultate, este integrat la sfârșitul exercițiului financiar în economia patrimonială, producând fie mărirea acestuia, fie micșorarea lui.

Având în vedere conținutul complex al patrimoniului, care este reflectat de contabilitate, sub dublu aspect, acesta poate fi reflectat în A și P, în următoarea structură:



În cadrul patrimoniului reflectat în contabilitate, rezultatul obținut apare de fapt în pasivul patrimonial fie ca profit (sursă proprie) a plusului de mijloace bănești nerepartizate, fie ca pierdere, ca post rectificativ de activ, prin care se corectează prin scădere mărimea capitalurilor proprii.

Scanned with OKEN Scanner

8. SFERA DE APLICARE A OBIECTULUI CONTABILITĂȚII

O știință constituită, are, înainte de toate, un domeniu propriu de cercetare și o sferă de aplicare bine delimitată. Ca și alte discipline științifice, de-a lungul secolelor, contabilitatea și-a revizuit conceptele și terminologia, dar și-a păstrat nealterată construcția teoretică, închegată rațional, având orizontul deschis spre orice prefacere sau înnoire. Ea are un domeniu întins și variat. Prin metodele sale de investigație contabilitatea operează, între limitele cunoașterii, de la celula economică - întreprinderea, ca unitate de bază - până la marele organism al economiei naționale, inclusiv. Economia națională reprezintă un ansamblu complex de ramuri și unități, legate între ele prin mecanismul diviziunii sociale a muncii. Pentru a preciza sfera de aplicare a obiectului contabilității trebuie să avem în vedere universalitatea materiei contabile, care este extrem de variată. Universalitatea ei este definită prin cadrul în care se concretizează totalitatea activităților creatoare de mișcări de valori.

Existența mișcărilor de valori (fonduri), atât la nivelul unităților, cât și pe verticală organizatorică a economiei naționale impune pretutindeni intervenția contabilității și constituie ea însăși materia ce formează obiectul acesteia.

Legat direct deci, de obiectul contabilității, ca element definitoriu al acestuia, este sfera lui de acțiune. Din acest punct de vedere, specific contabilității este studierea existenței stării și mișcării fondurilor materiale și bănești prin prisma unei unități, ca titular de patrimoniu. Totalitatea fondurilor materiale și bănești, gestionate de o unitate economică, în calitatea ei de subiect de drept, precum și rezultatele folosirii acestora alcătuiesc patrimoniul, în sens economic.

Din punct de vedere juridic, **patrimoniul** reprezintă totalitatea drepturilor și obligațiilor pe care le are o persoană fizică sau juridică. Generalizând, se poate spune că obiectul contibilității - prin conținutul său - este grefat pe un patrimoniu.

Deci, sfera de acțiune a obiectului contabilității cuprinde ceea ce reprezintă și se constituie ca titular de patrimoniu. În țara noastră sunt titulari de patrimoniu, toate unitățile economice și bugetare, care gestionează fonduri materiale și bănești proprii sau străine, repartizate din avuția națională. Având în vedere că fiecare unitate economică se integrează din punct de vedere organizatoric într-o altă unitate cu o sferă gestionară mai largă și ierarhic mai înaltă în sfera de acțiune a obiectului contabilității se cuprinde deci, toată verticala organizatorică a economiei naționale.

Analizată din acest punct de vedere, însăși întreaga economie națională poate fi considerată ca un patrimoniu unitar și deci, ca sferă de acțiune a obiectului contabilității.

Având în vedere că economia națională, în întregul ei, apare ca un ansamblu unitar, compus din mai multe celule independente, ce funcționează ca unități gestionare ale unui patrimoniu bine delimitat, însemnează că atât obiectul contabilității, cât și sfera lui de aplicație se circumscriu atât la nivelul structurilor organizatorice componente ale economiei, cât și la nivelul economiei naționale privite în ansamblul și unitatea ei.

Scanned with OKEN Scanner

Capitolul 2

Metoda contabilității

1. Noțiuni privind definirea metodei contabilității
2. Principiile metodei contabilității
3. Procesele și instrumentele metodei contabilității

Scanned with OKEN Scanner

1. NOȚIUNI PRIVIND DEFINIREA METODEI CONTABILITĂȚII

Contabilitatea, având un obiect propriu, și-a creat și o metodă proprie de cercetare a obiectului. Prin **metoda contabilității**, se înțelege ansamblul de principii, procedee și instrumente cu ajutorul cărora se realizează procesul de cunoaștere contabilă a patrimoniului. Acest proces de cunoaștere contabilă **vizează** următoarele:

- evidența patrimoniului;
- calculul indicatorilor economico-financiari;
- controlul utilizării și conservării patrimoniului;
- analiza activității economico-financiare a întreprinderii.

Toate acestea au și scopul de a stabili periodic, rezultatele obținute.

Contabilitatea, ca știință și aplicație practică, **utilizează** în procesul de cunoaștere, în general, aceleași procedee întâlnite în oricare altă știință.

Astfel, metoda contabilității, pentru a cunoaște conținutul și structura obiectului ei de studiu (patrimoniul), folosește:

1. procedee și **2. instrumente**, asemenea tuturor științelor.

Astfel:

1. Procedee

- în primul stadiu al cunoașterii are loc observarea și consemnarea informațiilor despre realitate (patrimoniu);
- în al doilea stadiu se realizează gruparea și ordonarea informațiilor culese, despre obiectul contabilității (sistematizare);
- în al treilea stadiu intervine verificarea exactității înregistrării și consemnării informațiilor despre obiectul contabilității precum și controlul concordanței acestei înregistrări cu realitatea;
- în al patrulea stadiu are loc generalizarea și sintetizarea informațiilor din sistemul conturilor pentru stabilirea unui rezultat în urma circuitului economic al patrimoniului.

2. Instrumente

- în primul stadiu, procesul observării și consemnării informațiilor se realizează cu ajutorul **documentelor**, concepute într-un sistem propriu și specific contabilității;
- în al doilea stadiu, gruparea și ordonarea informațiilor se realizează cu instrumente specifice: **cont și sistemul de conturi;**
- în al treilea stadiu, pentru verificarea înregistrării contabile și concordanța cu realitatea se folosesc instrumentele:

a). balanța de verificare a conturilor

b). inventarierea și inventarul

- în al patrulea stadiu, al sintetizării și generalizării informațiilor contabile, instrumentele folosite sunt **bilanțul contabil** și **contul de rezultate**, cu toate componentele auxiliare.

Scanned with OKEN Scanner

2. PRINCIPIILE METODEI CONTABILITĂȚII

Metoda contabilității presupune, pe plan teoretic, respectarea unor principii care să faciliteze procesul de cunoaștere a obiectului ei de studiu (patrimoniul) în expresie bănească, în vederea stabilirii stării și structurii patrimoniului și a rezultatului obținut.

În acest scop, sintetizând istoria contabilității s-au stabilit următoarele **principii**:

a) Contabilitatea se organizează și conduce la un patrimoniu **închis**, gospodărit, administrat de un singur titular.

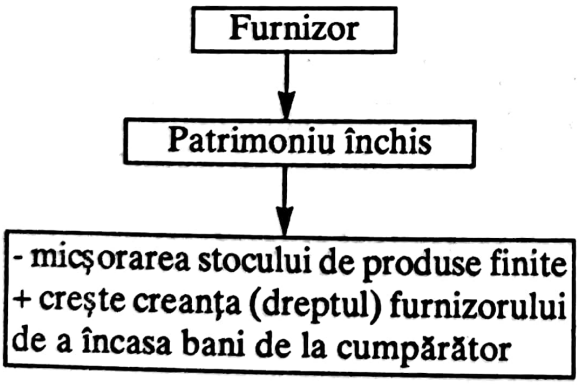
b) Procesul reflectării contabile a patrimoniului are la bază principiul **dublei reprezentări și a dublei înregistrări.**

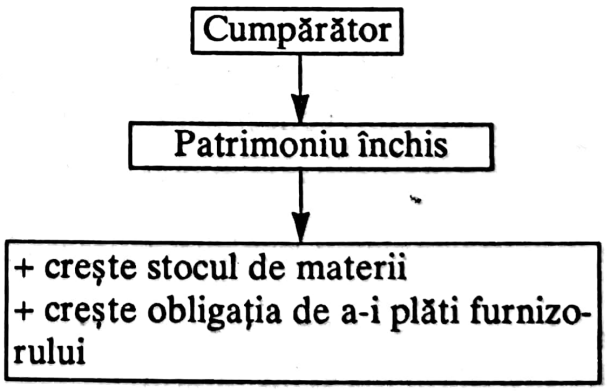
c) În procesul cunoașterii contabile, este obligatorie **utilizarea documentelor** pentru consemnarea și înregistrarea informațiilor **(principiul documentar al contabilității).**

d) **Principiul înregistrării complete și periodice, continue** a informației contabile.

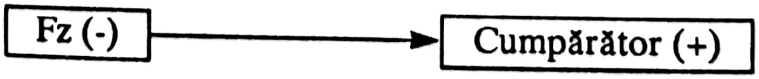
a) Potrivit acestui principiu, contabilitatea se organizează și conduce pentru un patrimoniu închis aferent unui titular de patrimoniu, ceea ce înseamnă că operațiile economice ce afectează patrimoniul sunt analizate numai din punct de vedere al unui singur titular, care răspunde și gestionează acest patrimoniu.

Exemplu: Aprovizionarea cu materiale de la furnizor se reflectă atât în contabilitatea furnizorului, cât și a cumpărătorului sub ambele aspecte implicate de metoda contabilității, adică:





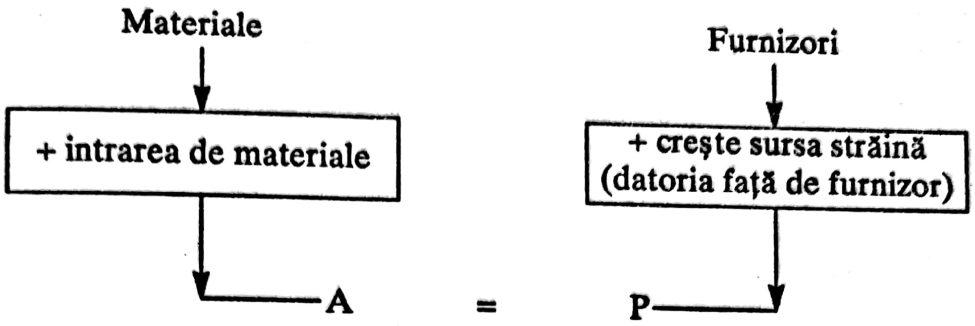
Dacă nu s-ar respecta principiul enunțat, relația ar avea următorul sens, circuit, și s-ar cuprinde numai în contabilitatea macroeconomică.



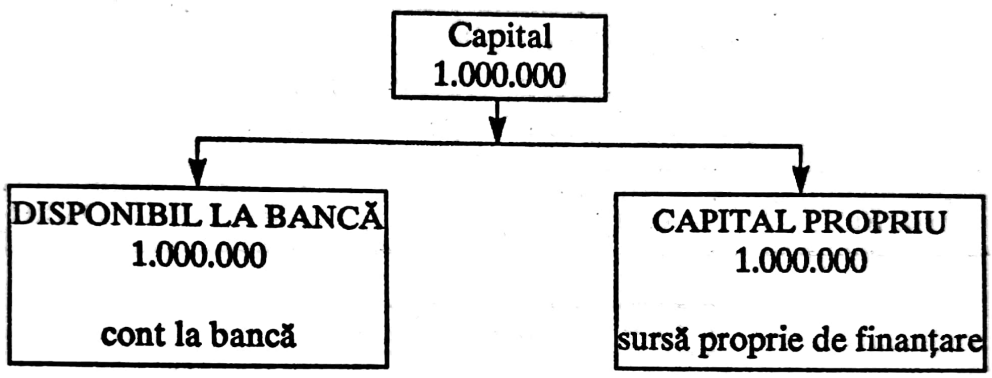
b) **Principiul dublei reprezentări** presupune utilizarea a două rânduri de conturi pentru reflectarea dublului aspect al patrimoniului (a celor două laturi contrare ale patrimoniului). Ea duce la contabilitatea în **partidă dublă.**

Scanned with OKEN Scanner

Exemplu (1): Pentru aprovizionarea cu materiale de la furnizor:



Exemplu (2): Un agent economic dispune de un capital de 1.000.000 lei (sumă de bani), care este reflectat în contabilitate astfel:



Dubla reprezentare în contabilitate are un caracter obiectiv, fiind dat de cele două aspecte (laturi) proprii patrimoniului care este reflectat în contabilitate. Acest principiu are o importanţă fundamentală pentru metoda contabilităţii, guvernând (dominând) întregul proces de cunoaştere.

Astfel, el influenţează în mod direct conţinutul şi structura bilanţului contabil; stă la baza regulilor de funcţionare a conturilor; stabileşte ecuaţiile de echilibru pentru analiza activităţii financiare a întreprinderii.

Având în vedere că, în obiectul contabilităţii se cuprinde reflectarea pe lângă existenţă şi starea patrimoniului sub cele două aspecte, şi mişcarea, transformarea elementelor patrimoniale sub forma cheltuielilor, veniturilor şi rezultatelor, principiul dublei reprezentări capătă următoarea formă de echilibru:

$$\text{cheltuieli} \pm \text{rezultate nete} = \text{venituri}$$

Dacă ne referim la existenţa, starea şi mişcarea individuală a elementelor patrimoniale, atunci principiul dublei reprezentări care se referă la patrimoniu în structura sa globală (A = P), se concretizează, particularizează în principiul dublei înregistrări formalizat prin egalitatea:

$$\text{debit} = \text{credit}$$

Scanned with OKEN Scanner

c) **principiul documentar al contabilității** cere, ca toate operațiile economice și financiare în legătură cu patrimoniul, cu mișcările din masa acestuia, să fie consemnate în documente contabile. **Nu se admite înregistrarea în contabilitate a operațiilor financiare, dacă nu au la bază documente.**

Documentele utilizate în contabilitate au un conținut diferit în funcție de natura elementelor patrimoniale, pe care le reflectă, de conținutul economic al operațiilor pe care le consemnează. Este important acest segment al documentelor, pentru contabilitate, el fiind sub controlul și coordonarea organelor Ministerului Finanțelor.

d) **Principiul periodizării,** cere ca informația contabilă să fie delimitată în timp (lunar, trimestrial, anual).

e) **Principiul înregistrării complete, cronologice, sistematice și continue** cere ca în circuitul și fluxul contabil privind patrimoniul aferent unei perioade de timp să se cuprindă în mod necesar, toate **operațiile** care au avut loc în acel interval de timp în ordinea lor cronologică. De asemenea, cunoașterea contabilă presupune gruparea, ordonarea și situarea operațiilor în raport de elementele structurii patrimoniului.

Aspectul continuității cere ca pe planul metodei contabile pentru fiecare element patrimonial în parte, și pe total patrimoniu, să se respecte următoarea ecuație:

Soldul inițial S_1	+	Intrările1 (majorările)	-	Ieșirile1 (micșorările)	=	Soldul final S_2AN_1

$$S_2 + I_2 - I_2 = SAN_2$$

$$S_3 + I_3 - I_3 = SAN_3$$

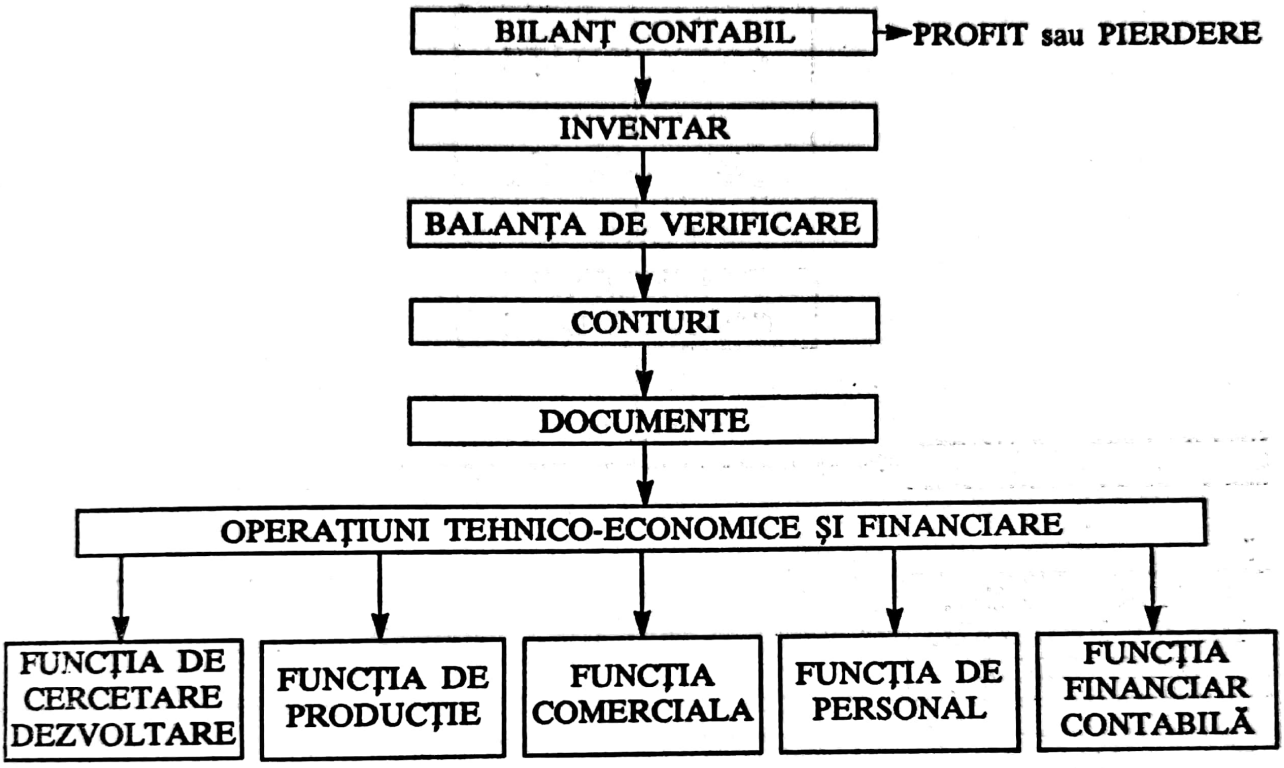
și așa în continuare, până la încetarea activității agentului economic.

Acest aspect asigură informația privind elementele patrimoniale de la înființarea societății până la închiderea (comasarea) ei.

f) **Principiul înregistrării sintetice și analitice** a operațiilor economice ce se cuprind în obiectul contabilității.

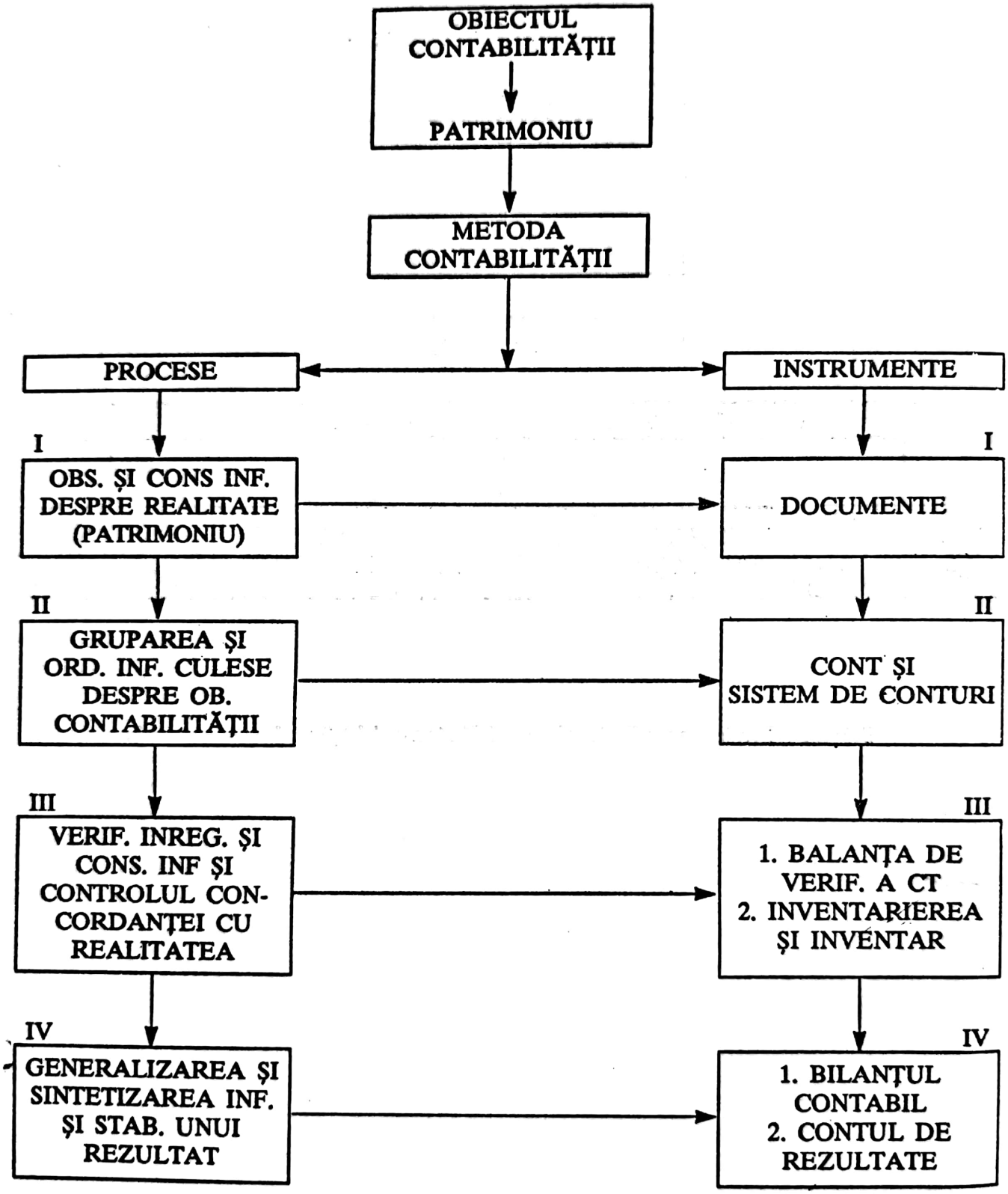
Acest principiu cere ca unele operații economice să fie reflectate concomitent atât în contabilitatea analitică, cât și în cea sintetică. Contabilitatea **analitică** are în vedere cunoașterea trăsăturilor specifice ale elementelor patrimoniale, iar cea **sintetică** vizează gruparea, sistematizarea operațiilor în vederea cunoașterii trăsăturilor comune, generale ale elementelor patrimoniale.

Scanned with OKEN Scanner



Schema reflectării generalizate prin contabilitate a activităţii unui agent economic

Scanned with OKEN Scanner



Schema privind metoda contabilităţii

Scanned with OKEN Scanner

3. PROCEDEELE ŞI INSTRUMENTELE METODEI CONTABILITĂŢII

În cadrul metodei contabilităţii se cuprind o serie de procedee menite să realizeze cerinţele procesului de cunoaştere contabilă a patrimoniului. Aceste procedee sunt:

1. **Documentaţia** - reprezintă procedeul cu ajutorul căruia se realizează observarea, consemnarea şi culegerea informaţiilor, a datelor cu privire la patrimoniu.

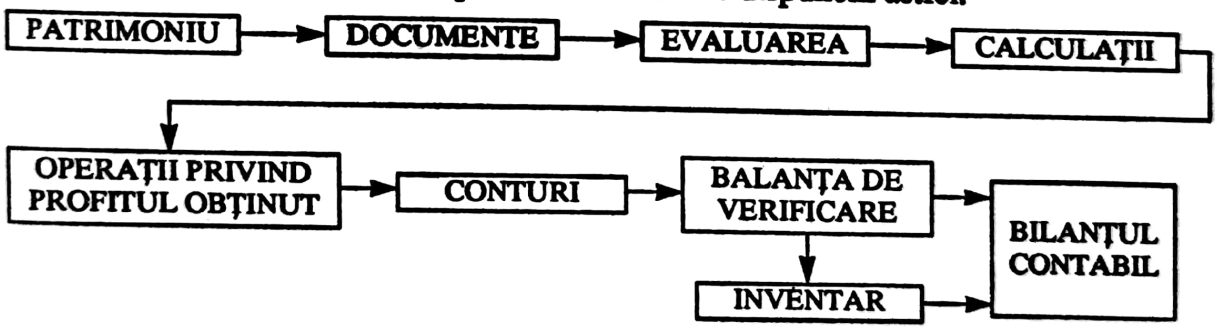
Prin documentaţie şi prin culegerea datelor se asigură datele de intrare în sistemul de cunoaştere contabilă, pe care ulterior le vom prelucra după anumite reguli, în vederea obţinerii indicatorilor de sinteză privind situaţia financiară a agenţilor economici, a unităţilor economice, în general.

2. **Evaluarea** - constituie un alt procedeu. Prin intermediul ei se realizează exprimarea în bani a elementelor patrimoniale, a operaţiilor la care acestea participă. Ea dă posibilitatea aducerii la acelaşi numitor a tuturor elementelor patrimoniale şi, deci, sintetizarea şi integrarea informaţiilor contabile atât la nivelul întreprinderii, cât şi la nivelul ramurilor şi economiei naţionale.

3. **Calculaţia** - reprezintă o sumă de operaţii şi algoritmi care se pot formaliza matematic, cu ajutorul cărora calculăm costul producţiei, costul investiţiilor şi determinăm periodic rezultatele obţinute de agenţii economici.

4. **Contul şi sistemul de conturi** - cu ajutorul căruia realizăm înregistrarea sau evidenţa cronologică a mişcărilor economice care au loc în masa patrimoniului, precum şi gruparea şi sistematizarea acestor mişcări pe categorii mari de structuri ale patrimoniului (pe active fixe, circulante, surse proprii, surse străine etc.). Se vor deschide conturi pentru toate categoriile de patrimoniu, cu trăsături specifice.

Prin acest procedeu, cunoaşterea contabilă despre patrimoniu progresează, se adânceşte, căpătând noi date în legătură cu patrimoniul de care dispunem astfel:



5. **Balanţa de verificare (balanţa contabilă)** a conturilor, cu ajutorul căreia realizăm:

- centralizarea datelor din conturile pe care le-am folosit pentru înregistrarea operaţiilor economico-financiare.
- verificarea exactităţii acestor înregistrări prin sistemul de egalităţi (pe baza principiilor dublei reprezentări) potrivit algoritmului de calcul pentru fiecare element patrimonial:

Si + Intrări - Ieşiri = S2

A = P principiul dublei reprezentări. D = C

6. **Inventarierea**, prin acest procedeu de măsurare, cântărire şi apreciere valorică a tuturor elementelor patrimoniale de activ şi pasiv se asigură: - caracterul real al cunoaşterii contabile şi integritatea patrimoniului

Scanned with OKEN Scanner

7. **Bilanţul contabil şi alte instrumente de sinteză contabilă**, cu ajutorul căruia încheiem procesul cunoaşterii contabile la nivelul unui agent economic şi sintetizăm printr-un număr mic de date, de indicatori acest proces, stabilind rezultatul obţinut (profit sau pierdere) şi care este starea (situaţia) patrimoniului la sfârşitul exerciţiului financiar, în raport cu începutul exerciţiului.

8. **Analiza pe baza datelor contabilităţii a situaţiei** economico-financiare a agentului economic, prin care se evidenţiază situaţia patrimoniului (ce avere are agentul economic şi sursa de finanţare a averii).

De asemenea, se subliniază cauzele care au condus la rezultate pozitive sau negative şi în final se stabilesc măsuri, unele strategii, care să conducă în etapa următoare numai la rezultate pozitive.

Aşa cum am prezentat, putem spune că procedeele metodei contabilităţii sunt întâlnite şi la alte discipline ştiinţifice, specificul lor contabil constând în principal, în modalităţile de realizare şi mai ales în concepţia şi construcţia instrumentelor sau mijloacelor de lucru folosite. Dintre acestea cele mai reprezentative sunt contul, balanţa şi bilanţul contabil, motiv pentru care unii autori le-au denumit ca procedee specifice. În teoria şi practica contabilă deşi între procedeele metodei contabilităţii există o strânsă legătură şi intercondiţionare reciprocă, se recunoaşte rolul şi importanţa bilanţului contabil, ca o lucrare periodică de sinteză contabilă spre care converg toate celelalte lucrări şi la care contribuie toate celelalte procedee ale metodei contabilităţii.

Bilanţul este de fapt instrumentul cu care se deschide şi închide fluxul de obţinere, prelucrare, ordonare, grupare, sistematizare, raportare şi valorificare a datelor şi informaţiilor contabile în legătură cu starea şi mişcarea patrimoniului agenţilor economici.

Scanned with OKEN Scanner

Capitolul 3

Bilanţul contabil ca model de reprezentare şi sistematizare a informaţiilor contabile şi de fundamentare a regulilor de funcţionare a conturilor

1. Conţinutul şi structura bilanţului contabil, ca expresie a dublei reprezentări a patrimoniului
2. Modificările asupra bilanţului, exercitate de operaţiile economice produse în masa patrimoniului
3. Teoriile bilanţului contabil

Scanned with OKEN Scanner

1. CONȚINUTUL ȘI STRUCTURA BILANȚULUI CONTABIL

Având în vedere caracterul obiectiv al celor două laturi ale patrimoniului, metoda contabilității și-a stabilit un model cu ajutorul căruia să cunoască unitatea de contrarii pe care o reprezintă patrimoniul.

Astfel, în cadrul bilanțului contabil avem cele două mari categorii de A și P, cu ajutorul cărora evidențiem conținutul patrimoniului, sub cele două aspecte (laturi), și anume:

- în A, se va reflecta specificarea elementelor patrimoniale, având în vedere rolul economic al acestor elemente, grupate în funcție de două criterii:
  a). criteriul modului de participare la circuitul economic
  b). criteriul lichidității

- în P, se va reflecta specificarea elementelor patrimoniale în funcție de modul lor de proveniență (de dobândire), grupând elementele în raport de două criterii:
  a). criteriul naturii relațiilor de proprietate care a generat modul de dobândire
  b). criteriul exigibilității

Având în vedere aceste cerințe de grupare atât A, cât și P, în bilanțul contabil se pot structura astfel:

BILANȚ

ACTIV	PASIV
- ACTIVE FIXE - ACTIVE CIRCULANTE	- CAPITAL (FD), REZERVE, FINANȚĂRI - DATORII (OBLIGAȚII)

Cunoașterea elementelor patrimoniale cu ajutorul bilanțului presupune, în continuare, gruparea în adâncime, atât a activelor fixe, și a activelor circulante din A unității, cât și a elementelor din P în funcție de caracteristicile comune și specifice ale elementelor patrimoniale. Astfel:

1. în **Activele fixe** vom avea următoarea structură:
   a). active fixe sub forma investițiilor necorporale
   b). imobilizări corporale
   c). imobilizări financiare

2. **Activele circulante** se grupează astfel:
   a). active circulante sub formă materială (stocuri)
   b). active circulante sub formă de mijloace circulante în decontare
   c). active circulante sub formă de mijloace bănești și plasamente de trezorerie

Scanned with OKEN Scanner

Privind **pasivul,** vom avea următoarea structură:

1. **Capital propriu**
   - a). capital individual
   - b). capital social
   - c). prime legate de capital
   - d). fond de rezervă
   - e). subvenţii pentru investiţii
   - f). diferenţe din reevaluare
   - g). provizioane reglementate
   - h). rezultate

2. **Provizoane pentru riscuri şi cheltuieli**

3. **Datoriile sau obligaţiile** se împart astfel:

a). - după termenul de scadenţă:
- datorii pe termen lung:
  - credite bancare pe termen lung
  - împrumuturi din titluri de obligaţiuni emise
- datorii pe termen scurt:
  - credite bancare pe termen scurt (până la 1 an)
  - datorii comerciale (furnizori)
  - datorii salariale (decontări cu salariaţi)
  - datorii sociale (decontări cu asigurările sociale)
  - datorii fiscale (decontări către bugetul de stat)

La rândul lor, aceste structuri prezentate, întâlnite în bilanţ sub formă de capitole se împart, ca ultimă structură de bilanţ, în **POSTURI DE BILANŢ**, adică structura care dimensionează fie un element individual de patrimoniu, fie mai multe elemente de patrimoniu cu aceleaşi caracteristici (însuşiri).

Exemplu de post de bilanţ:
- furnizori (reflectă o datorie individuală)
- stocuri (reflectă informaţiile referitoare la mai multe elemente: materiale, obiecte de inventar, materiale în curs de aprovizionare)
- disponibilităţi băneşti.

În cadrul bilanţului, poate să apară o structură care sintetizează mişcările interne ale patrimoniului. Această structură se denumeşte **rezultat.**

Cheltuieli → Venituri → Rezultate (numai ele apar în bilanţ)

Acest rezultat poate fi pozitiv sau negativ. În funcţie de natura rezultatului (pozitivă sau negativă), rezultatul se înscrie în: Pasiv - dacă îmbracă forma profitului cu semnul plus (+), dacă îmbracă forma de pierdere cu semnul minus (-).

În urma celor prezentate, bilanţul unui agent economic se poate prezenta astfel:

Scanned with OKEN Scanner

BILANŢ CONTABIL
la 31.XII.1993

Nr.	Denumirea grupelor sau posturilor din activ	Suma 1.I. 1993	Suma 31.XII 1993	Nr.	Denumirea grupelor sau posturilor din pasiv	Suma 1.I. 1993	Suma 31.XII 1993
1.	**- ACTIVE FIXE**		**10.000.000**	1.	**CAPITALURI**		**10.000.000**
	imobilizări necorporale		2.000.000		capitalul social subscris şi vărsat		5.000.000
	imobilizări corporale		7.000.000		fond de rezervă		1.000.000
	investiţii financiare		1.000.000		fond de dezvoltare		1.000.000
2.	**ACTIVE CIRCULANTE**		**5.000.000**		subvenţii ptr investiţii		1.000.000
	stocuri		3.000.000	2.	**PROFIT**		2.000.000
	mijloace băneşti şi plasamente de trezorerie		500.000	3.	**OBLIGAŢII**		**5.000.000**
	decontări cu terţi		1.500.000		credite pe termen lung		3.000.000
					credite pe termen scurt		1.000.000
					furnizori (obligaţii comerciale)		500.000
					decontări cu bugetul statului		500.000
	TOTAL		15.000.000		TOTAL		15.000.000

A	=	P
15.000.000		15.000.000

Din analiza bilanţului prezentat rezultă că agentul economic dispune de un patrimoniu de 15.000.000 şi este reflectat sub cele două aspecte astfel:

în **Activ** - componenţa şi destinaţia economică astfel:

a). - active fixe: 10.000.000

b). - active circulante: 5.000.000

în **Pasiv** - modul de provenienţă a patrimoniului astfel:

a). - prin contribuţia acţionarilor sub formă de părţi de capital subscris şi vărsat, alte fonduri: 8.000.000

b). - prin contractarea unor datorii către terţi: 5.000.000

c). - un profit obţinut: 2.000.000 (care se găseşte în A în diferite structuri)

În structura bilanţului atât în activ cât şi în pasiv aşa cum am prezentat la conţinutul şi structura patrimoniului ca obiect al contabilităţii, mai apar informaţii cu privire la valori (posturi) de regularizare sau rectificative.

Bilanţul contabil are în cadrul metodei contabilităţii, un rol deosebit, ajutând la fundamentarea regulilor de funcţionare a conturilor, cu ajutorul cărora se ţine evidenţa cronologică a mişcărilor care au loc în masa patrimoniului.

De asemenea, bilanţul contabil poate fi socotit şi ca un cont global, generalizator al patrimoniului, fiind folosit în acest caz pentru închiderea şi deschiderea tuturor conturilor.

Scanned with OKEN Scanner

2. MODIFICĂRILE BILANŢULUI, EXERCITATE DE OPERAŢIILE ECONOMICE PRODUSE ÎN MASA PATRIMONIULUI

Multitudinea operaţiilor economice ce se produc în masa elementelor patrimoniale exercită asupra bilanţului două mari categorii de modificări:

a). - modificări de volum
b). - modificări de structură

a). - modificările de volum sunt:
- de majorare
- de micşorare

b). - modificările de structură sunt:
- de majorare
- de micşorare

Raportate la ecuaţia fundamentală a bilanţului (activ = pasiv), aceste modificări, matematic, îmbracă următoarea formă:

a). 1. - A + X = P + X - modificarea de volum determină creştere.
2. - A - X = P - X - modificarea de volum determină micşorare.
b). 1. - A + X - X = P - modificarea de structură determină creşterea şi scăderea numai în activul bilanţului.

2. - A = P + X - X - modificarea de structură determină micşorare şi creşterea numai în pasivul bilanţului.

PREZENTAREA TIPURILOR DE OPERAŢII ŞI INFLUENŢA LOR ASUPRA BILANŢULUI

I. OPERAŢII DE VOLUM

I.1. OPERAŢII DE MAJORARE - CONCOMITENTĂ A UNUI ELEMENT DE ACTIV CU MAJORAREA UNUI ELEMENT DE PASIV

Exemplu: Se primesc materiale de la un furnizor X, conform facturii: în sumă de 100.000 lei. Această operaţie economică se formalizează matematic plecând de la ecuaţia fundamentală a bilanţului astfel:

$$\boxed{A + X = P + X}$$

Pentru demonstrarea acestui lucru, se presupune un bilanţ iniţial de următoarea formă: (întocmit înainte de această operaţie)

Scanned with OKEN Scanner

A

BILANȚUL A

P

Ce avere avem

Nr. crt.	Explicația (postului)	Suma	Nr. crt.	Explicația (postului)	Suma
1.	Mijloace fixe	10.000.000	1.	Capital soc. subscris	15.000.000
2.	Materiale	500.000	2.	Credite pe termen scurt	3.000.000
3.	Casa	10.000	3.	Furnizori	1.000.000
4.	Disponibil la bancă	5.000.000	4.	Decontări cu bugetul statului	100.000
5.	Debitori	50.000	5.	Decontări cu personalul	60.000
6.	Clienți	1.000.000	6.	Creditori	400.000
7.	Prod. neterminată	5.000.000	7.	Profit	2.000.000
	Total	21.560.000		Total	21.560.000

De unde și cum avem averea

Operația exemplificată produce creșterea activului și anume, crește postul „Materiale", cu 100.000 lei.

Concomitent, crește și pasivul cu 100.000 lei, și anume crește postul „Furnizori", adică obligația față de furnizori de a-i plăti contravaloarea materialelor trimise.

Astfel: - A (21.560.000) se majorează cu 100.000 (Materiale)
- P (21.560.000) se majorează cu 100.000 (Furnizori)

A (21.560. 000) + (100.000) = P (21.560.000) + (100.000)
/Materiale/ /Furnizori/

În urma acestei operațiuni, bilanțul B, care se întocmește, va avea următoarea structură:

A

BILANȚUL B

P

Nr. crt.	Explicația (postului)	Suma	Nr. crt.	Explicația (postului)	Suma
1.	Mijloace fixe	10.000.000	1.	Capital soc. subscris	15.000.000
2.	Materiale	600.000	2.	Credite pe termen scurt	3.000.000
3.	Casa	10.000	3.	Furnizori	1.100.000
4.	Disponibil la bancă	5.000.000	4.	Decontări cu bugetul statului	100.000
5.	Debitori	50.000	5.	Decontări cu personalul	60.000
6.	Clienți	1.000.000	6.	Creditori	400.000
7.	Prod. neterminată	5.000.000	7.	Profit	2.000.000
	Total	21.660.000		Total	21.660.000

Scanned with OKEN Scanner

I.2. OPERAŢIUNEA DE MICŞORARE A UNUI POST DE ACTIV CONCOMITENT CU SCĂDEREA CU ACEEAŞI SUMĂ A UNUI POST DIN PASIV

Această operaţiune se formalizează matematic astfel:

$$A - X = P - X$$

Pe conţinut economic înseamnă că avem o ieşire din patrimoniu. Exemplificăm în acest sens operaţia economică.

Exemplu: Se achită din disponibilităţi de la bancă suma de 500.000 lei, reprezentând contravaloarea unor facturi a unor furnizori, ajunse la scadenţă, de 500.000 lei.

Această operaţiune produce:

- diminuarea A („Disponibil din bancă") cu 500.000
- diminuarea P („Furnizori") cu 500.000 lei

Adică se reduc obligaţiile faţă de furnizori. Pentru concretizare, se pleacă de la bilanţul B, egalitatea fiind:

21.660.000 - (500.000) (Disponibil în bancă)	=	21.660.000 - 500.000 (Furnizori)
21.160.000	=	21.160.000

Bilanţul C, ce se întocmeşte şi reflectă această operaţiune, va avea la postul „Disponibil la bancă", în A, suma de 4.500.000, celelalte posturi rămân neschimbate, iar în P, postul „Furnizori" va avea suma de 600.000, celelalte posturi rămânând neschimbate.

Această operaţiune conduce la întocmirea unui bilanţ C, care în A va avea un total de 21.160.000, iar în P, tot 21.160.000, pe baza principiului dublei egalităţi (Bilanţul C, nu se mai prezintă, fiind uşor de întocmit).

II. OPERAŢII DE STRUCTURĂ

II.1. OPERAŢII DE STRUCTURĂ (MODIFICAREA ACTIVULUI)

- Se modifică prin creştere un element de A şi va scădea tot un element de A, cu aceeaşi sumă. Egalitatea bilanţieră rămâne neschimbată. Este vorba de o modificare numai în structura activului. Raportată la egalitatea bilanţieră şi pusă sub formă de ecuaţie matematică, se reflectă astfel:

$$A + X - X = P$$

Exemplu: Se încasează, prin bancă, suma de 1.000.000, reprezentând creanţele întreprinderii de la diverşi clienţi, în urma măsurilor de deblocare a agentului economic. Operaţia produce:

- reducerea creanţelor întreprinderii cu suma de 1.000.000, care se transformă în bani care vor fi viraţi de către agentul economic în contul de „Disponibil de la bancă". - A („Clienţi")

Scanned with OKEN Scanner

- sporirea „Disponibil la bancă", care în urma acestei operaţii va creşte cu suma de 1.000.000, ajungând la suma de 6.000.000 (+„Disponibil la bancă").

Pe relaţia matematică raportată la bilanţ, această modificare se reflectă astfel:

21.160.000 + (1.000.000) („Disponibil la bancă") - (1.000.000) („Clienţi")	=	21.160.000

A 21.160.000	= =	P 21.160.000

În urma acestei operaţii, bilanţul D va avea următoarele structură:

- în A - un total de 21.160.000, nemodificat faţă de bilanţul C. Structura A este, însă, modificată astfel:
- la postul „Disponibil la bancă", în loc de 5.000.000 vom avea 6.000.000;
- postul „Clienţi" dispare, deoarece relaţia de decontare cu aceştia s-a stins.

S-a modificat numai structura A, întreprinderea având tot o avere de 21.160.000, formată însă din alte elemente.

- în P - nu s-a produs nici o modificare, totalul fiind de 21.160.000.

II.2. OPERAŢIA DE MODIFICARE A STRUCTURII PASIVULUI

Creşterea unui post de **P** concomitent cu scăderea, cu aceeaşi sumă, a unui element tot de pasiv **A** rămâne neschimbat, egalitatea bilanţieră menţinându-se.

Pe ecuaţia contabilă, această modificare îmbracă următoarea formă:

$$A = P + X - X$$
$$21.160.000 = 21.160.000 + X - X$$

Exemplu: Se contractează un credit cu o unitate bancară, în sumă de 600.000 lei, în vederea achitării obligaţiilor faţă de unii furnizori ai întreprinderii.

Operaţiunea produce modificări numai în structura P, adică modifică nivelul surselor străine astfel:

- se reduce obligaţia faţă de „Furnizori", faţă de care aveam o datorie de 600.000 lei, cu suma de 600.000 lei, stingându-se în totalitate (-P);
- concomitent, operaţiunea dă naştere la o nouă obligaţie faţă de bancă, pentru a restitui acest împrumut în termen de 6 luni, deci creşte obligaţia faţă de bancă de a restitui împrumutul pe termen scurt, deci (+P).

Pe relaţie de bilanţ, această operaţiune se formalizează astfel:

A (21.160.000)	=	P (21.160.000) + 600.000 (Credite) - 600.000 (Furnizori)

A 21.160.000	= =	P 21.160.000

Scanned with OKEN Scanner

În urma acestei operaţiuni D, structura pasivului s-a modificat în sensul că postul „Furnizori" nu mai apare, ceea ce reflectă stingerea tuturor obligaţiilor faţă de furnizori. Dar, concomitent şi cu această sumă postul de „Credite pe termen scurt" 3.000.000 lei ce reprezintă faptul că întreprinderea avea obligaţia faţă de alte bănci, s-a mărit şi a ajuns la 3.600.000, deci agentul economic are o datorie de 3.600.000 lei.

Patrimoniul întreprinderii, reflectat în A şi P a rămas neschimbat, numai că în P avem o regrupare de surse.

Cunoaşterea modificărilor pe care le exercită, le produce multitudinea operaţiunilor economice asupra bilanţului contabil, ne ajută în procesul de înregistrare contabilă, cronologică, în sensul că ne va da posibilitatea să stabilim două elemente importante pentru contabilitate, şi anume:

- care sunt conturile în care vom înregistra diferitele operaţii economice;
- stabilirea ecuaţiilor (formule contabile, utilizate pentru reflectarea acestor operaţii).

În literatura de specialitate, cele 4 modificări ale operaţiilor economice aupra bilanţului îmbracă mai multe forme. Indiferent însă, de elementele acestor modificări, toate au aceeaşi esenţă, producând fie creşterea sau reducerea patrimoniului (modificări de volum), fie producând numai modificări de structură fie numai în A, fie numai în P, în sens pozitiv sau negativ. Se prezintă în continuare şi celelalte moduri de exprimare a modificărilor asupra bilanţului, plecând tot de la egalitatea fundamentală - **Activ = Pasiv** -

Pentru înţelegerea formală (exprimare matematică) a acestor modificări se are în vedere că execuţia fundamentală A = P se poate scrie şi sub forma A = D+ O, care evidenţiază corelaţia dintre Activ pe de o parte şi patrimoniul net (capital propriu) şi datorii pe de altă parte.

Raportând, cele 4 modificări prezentate anterioare, la influenţa lor asupra patrimoniului net şi asupra datoriilor (obligaţiilor) vom avea următoarele tipuri de modificări:

1. Operaţii de creştere
   - micşorarea activului:
   A + X - X = P net + D.
2. Operaţii de creştere
   - micşorare a patrimoniului net:
   A = (P net + X - X) + D.
3. Operaţii de creştere
   - micşorarea a datoriilor:
   A = P net + (D + X - X)
4. Operaţii de creştere a activului şi creşterea patrimoniului net:
   A + X = (P net + X) + D.
5. Operaţii de creştere a activului şi creşterea a datoriilor:
   A + X = P net + (D + X)
6. Operaţii de micşorare a activului şi a patrimoniului net:
   A - X = (P net - X) + D.
7. Operaţii de micşorarea activului şi micşorarea datoriilor:
   A - X = P net + (D - X)
8. Operaţii de creşterea patrimoniului net şi micşorarea datoriilor:
   A = (P net + X) + (D - X).

Scanned with OKEN Scanner

9. Operaţii de creşterea datoriilor şi micşorarea patrimoniului net:

$$A = (P\ net - X) + (D + X).$$

Aceste tipuri de modificări pun în evidenţă în mod direct influenţa apariţiilor economico-financiare asupra celor două structuri importante ale patrimoniului: patrimoniu net şi datorii şi dau posibilitatea cunoaşterii mai bine a situaţiei financiare a unităţii patrimoniale.

Scanned with OKEN Scanner

3.TEORIILE BILANȚULUI

În legătură cu bilanțul, care este instrumentul de generalizare a informației contabile și modelul de explicare și fundamentare a întregului proces de cunoaștere contabilă, s-au emis foarte multe cercetări, întâlnite sub denumirea de „Teorii ale bilanțului".

Aceste teorii, foarte multe, au analizat bilanțul judecându-l după trei criterii:

- a). conținut
- b). scop
- c). evaluare

În funcție de aceste criterii și de realizarea lor în practică s-au cristalizat și circulă azi, în lume, următoarele teorii:

1.- Teoria statică a bilanțului;
2.- Teoria dinamică;
3.- Teoria organică;
4.- Teoria pagatorică;
5.- Teoria întreprinderii.

1. - Teoria statică a bilanțului, are drept concept prezentarea conținutului patrimoniului agenților economici, sub cele două aspecte esențiale:

- sub aspectul mijloacelor economice componente ale averii
- sub aspectul drepturilor și obligațiilor, sau surse ale acestor mijloace economice.

Teoria statică nu vizează obținerea rezultatelor, vizează doar aspectul static. Folosește ca evaluare prețul de dobândire la intrarea elementelor în patrimoniu.

2.- Teoria dinamică, așază la explicarea teoriei bilanțului urmărirea, reflectarea atât a stării patrimoniului, cât și a modului de formare a rezultatelor financiare, acordând atenție cheltuielilor și veniturilor obținute de agenții economici.

Teoria susține evaluarea la prețul actual, pentru a determina rezultatele cât mai aproape de realitate, iar valoarea patrimoniului să fie cât mai actuală.

3. - Teoria bilanțului organic presupune evidențierea prin bilanț a două obiective și anume: pe de o parte calcularea și prezentarea sub cele două laturi caracteristice mijloace-surse a patrimoniului întreprinderii, și pe de altă parte, calcularea și prezentarea rezultatului financiar al întreprinderii. Această teorie are în vedere faptul că întreprinderea care întocmește bilanțul este o parte componentă organică a economiei naționale și ca urmare elementele patrimoniale de care dispune suferă modificări nu numai datorită activității proprii ci și datorită modificărilor conjuncturale intervenite. Pentru a le ocoli și proteja, teoria susține evaluarea posturilor din bilanț la prețul de procurare al zilei, pentru că numai astfel se poate determina mărimea reală a patrimoniului și a rezultatelor întreprinderii.

4. - Teoria pagatorică a bilanțului se sprijină pe teoria bilanțului dinamic, și are drept obiectiv calculația totală a rezultatelor financiare, prin compararea plăților și încasărilor, obținându-se rezultatul - soldul - sub forma de disponibilități bănești. Întrucât consumul și producerea de valori se exprimă sub formă bănească, provocând operații de încasări și plăți

Scanned with OKEN Scanner

prin compararea acestora se pot stabili rezultatele financiare. Bilanţul pagatoric se prezintă în forma sa iniţială ca o comparaţie brută a încasărilor propriu-zise şi a celor generatoare de creanţe sau datorate decontărilor cu plăţile propriu-zise şi cele generatoare de obligaţii sau datorate decontărilor.

Prin soldarea componentelor de acelaşi fel pozitive şi negative se obţine bilanţul soldurilor, care datorită faptului că se bazează pe solduri financiare sau pagatorice, **se numeşte bilanţ pagatoric al soldurilor.**

5. - Teoria întreprinderii privitoare la bilanţ, consideră că bilanţul constituie un tot unitar cu contabilitatea curentă - Bilanţul are o deosebită importanţă pentru gestiunea întreprinderii numai dacă cuprinde informaţii reale motiv pentru care, structurarea elementelor patrimoniale în bilanţ trebuie făcută în raport cu felul şi cu rolul lor în activitatea întreprinderii, cât şi după relaţiile de drepturi şi obligaţii ce se nasc pentru întreprindere în cursul activităţii desfăşurate.

În literatura de specialitate se mai întâlnesc şi alte teorii ale bilanţului, mai mult sau mai puţin importante cum sunt: teoria bilanţului integral, teoria realităţii bilanţului, a bilanţului financiar, previzional etc. Ele într-un fel sau altul se bazează şi dezvoltă teoriile prezentate anterior.

Scanned with OKEN Scanner

Capitolul 4

Consemnarea și culegerea informațiilor contabile.
Documentele contabile - instrument pentru realizarea culegerii, păstrării și prelucrării informațiilor contabile

Scanned with OKEN Scanner

CONSEMNAREA, CULEGEREA, PRELUCRAREA ŞI PĂSTRAREA INFORMAŢIILOR CU AJUTORUL DOCUMENTELOR

Procesul cunoaşterii contabile începe în mod obligatoriu cu acţiunea de consemnare şi de culegere a informaţiilor, a datelor despre obiectul contabilităţii, despre patrimoniul pe care trebuie să-l cunoaştem.

Cu ajutorul consemnării şi culegerii informaţiilor se asigură datele de intrare în următorul pas al cunoaşterii contabile, adică în sistemul conturilor.

Prin culegerea şi consemnarea informaţiilor, contabilitatea îşi asigură fondul brut de date în legătură cu existenţa, starea şi toate mişcările privind patrimoniul. Acest proces se realizează, în practică, cu ajutorul instrumentelor numite **documente.**

Prin **documente contabile,** în general, cuprindem toţi purtătorii de informaţii, cu ajutorul cărora realizăm următoarele:

- consemnarea (notarea) informaţiilor;
- culegerea datelor;
- prelucrarea datelor sau informaţiilor;
- circulaţia datelor;
- centralizarea sau sintetizarea datelor contabile;
- păstrarea (arhivarea) datelor.

CLASIFICAREA DOCUMENTELOR

Există mai multe criterii de clasificare a documentelor astfel:

1.) - După modul în care se completează şi se lucrează cu ele, aceste documente sunt:

- a). - purtători de date manuali
- b). - purtători de date tehnici

2.) - Din punctul de vedere al reglementării conţinutului şi circuitului documentelor, acestea se împart în două categorii:

- a). - documente tipizate (formalizate)
- b). - documente netipizate („sălbatice")

a). - Documentele tipizate sunt documente prevăzute în nomenclatorul de documente privind activitatea financiar-contabilă, în care sunt precizate forma documentului şi modul de distribuire al informaţiilor. Acest tip de documente este impus de caracterul normat al contabilităţii, care cere să se utilizeze pentru consemnarea informaţiilor, documente cu un conţinut şi structură obligatorii pentru toţi agenţii economici.

b).- **Documente netipizate.** Sunt documente întocmite de agenţii economici pentru unele operaţiuni economice şi contabile-financiare, pentru care nu există documente tipizate şi sistemul contabil cere, solicită, documentele respective.

3).- **După rolul documentului** în cadrul circuitului economic şi al sistemului informaţional ce trebuie să-l reflecte, documentele se pot clasifica în trei categorii:

-a).- documente justificative
-b).- documente contabile pentru înregistrarea în contabilitate (în conturi)
-c).- documente de sinteză şi raportare contabilă

a).- **Documentele justificative** formează principala componentă a sistemului de documente din cadrul sistemului informaţional contabil.Cu ajutorul lor se asigură consemnarea datelor

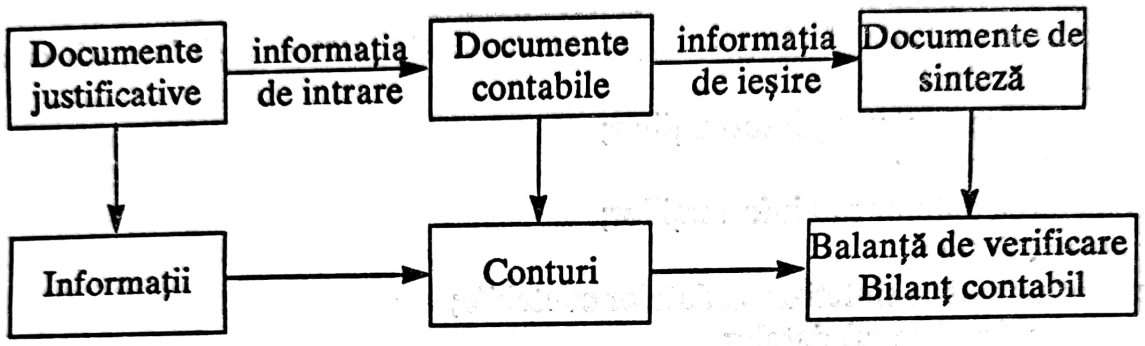
Scanned with OKEN Scanner

legate de operațiile economico-financiare privind patrimoniul. Ele îndeplinesc două funcții importante:

- funcția de informare (cunoaștere)
- funcția gestionară

Funcția de informare - prin documente se începe procesul de cunoaștere a patrimoniului pentru ca ulterior, prin alte procedee și instrumente, să se ajungă la forma finală a acestui proces, adică la întocmirea bilanțului contabil, în care se reflectă sintetic rezultatul tuturor operațiilor economice.

Funcția gestionară. În baza documentelor se angajează drepturi și obligații și se stabilesc răspunderi privind gestiunea elementelor patrimoniale.



Schemă privind funcția de informare a documentelor

4). Având în vedere momentul și cadrul de întocmire a documentelor justificative, acestea se împart în:

a_1).- documente primare

a_2).- documente centralizatoare

a_1).-**Documentele primare,** sunt acele documente care se întocmesc la locul și în momentul în care are loc operațiunea (exemplu: bonuri de materiale, bonuri de lucru, facturi). Prin aceste trăsături ale documentelor primare, ele realizează **funcția gestionară** (adică prin documente stabilim răspunderi și obligații precise din partea anumitor persoane, care gestionează anumite bunuri și valori economice).

Funcția gestionară devine importantă când apar nereguli, și este singura probă care se ia în considerație în justiție.

a_2).- **Documentele centralizatoare** - sunt acele documente în care se centralizează documente primare de același fel, pentru simplificarea și reducerea volumului de muncă (bonuri de consum de materiale).

Documentele justificate sunt prevăzute în nomenclatorul de documente privind activitatea financiar-contabilă, unde sunt precizate și unele elemente de conținut și structura acestora, și întocmirea lor.

Forma documentelor primare trebuie, obligatoriu respectată, nefiind permisă conceperea altor forme de documente. De asemenea, eventualele erori ce pot să apară în documentele primare, se anulează în mod vizibil prin corecturi în roșu. Nu sunt admise nici un fel de corecturi la documentele privind operațiunile bănești. Aici se anulează documentul. Erorile la documentele care vin din afară, care intră în sistemul propriu informațional, se rectifică numai prin acte scrise (adresă sau comunicare scrisă).

Scanned with OKEN Scanner

b).- **Documentele contabile,** sunt formate din instrumentele necesare înregistrării în contabilitate a operaţiunilor economice (în sistemul de conturi).

Aceste documente contabile, după scopul pe care-l îndeplinesc, sunt:

b_1).- documente de înregistrare cronologică

b_2).- documente de înregistrare sistematică

b_1).- **Documente de înregistrare cronologică** sunt fie:

- registrul - jurnal, fie
- notele contabile.

Acestea sunt diferite, în funcţie de forma de contabilitate pe care o utilizăm. Cu ajutorul lor înregistrăm informaţiile din documente.Prin acest sistem de înregistrare cronologică se asigură reflectarea în contabilitate, în ordinea în care au avut loc, toate operaţiunile economice ce se referă la perioada unui anumit exerciţiu financiar.

Exemplu: Întreprinderea A se aprovizionează cu mărfuri de la furnizori,având ca document principal „Factura".100.000 lei. Privind şi studiind „Factura", să stabilim: ce modificări produce activitatea de cumpărare:

- creşte valoarea stocului de mărfuri
- creşte datoria faţă de furnizori

Fireşte se întocmesc şi alte documente pentru reflectarea acestei operaţii- conturile în care se va înregistra cumpărarea de mărfuri, şi anume: - **„Mărfuri"**, şi **„Furnizori"**.

Această operaţiune, cronologic, se consemnează fie în „Registrul-Jurnal", fie în „Notele contabile".

Pentru cumpărare de mijloace fixe - **SE DEBITEAZĂ CONTUL** „Mijloace fixe" şi - **SE CREDITEAZĂ CONTUL** „Furnizori".

Pentru ridicare de bani de la bancă - **SE DEBITEAZĂ** „Disponibil de la bancă"-**SE CREDITEAZĂ** „Casa".

b_2).- **Documentele de înregistrare sistematică,** sunt menite să asigure evidenţa individuală a fiecărui element de patrimoniu, sub următoarele aspecte:

- existenţă iniţială (sau la începutul lunii)
- intrări (majorări)
- ieşiri (micşorări)
- existenţă finală (la sfârşitul exerciţiului financiar)

Alimentarea cu informaţii pentru asigurarea înregistrării sistematice se face cu ajutorul documentelor de înregistrare cronologică, adică din Registrul jurnal sau Notele contabile.

Documentele pentru înregistrare sistematică sunt: **Fişe de cont; (Fişă de Carte Mare)** (document deschis pentru fiecare element patrimonial în parte). Întrucât procesul cunoaşterii contabile se realizează pe baza principiului dublei reprezentări, înregistrările în „Cartea Mare" trebuie făcute în mod obligatoriu urmărind două scopuri:

- majorarea sau micşorarea elementului patrimonial reflectat prin documentul „Cartea Mare"
- concomitent, se înregistrează majorările sau micşorările altui element de A sau P.

+		+
Materiale	⟶	Datorii faţă de furnizori
10.000		10.000

Scanned with OKEN Scanner

Pentru realizarea acestui obiectiv, al dublei reprezentări, documentul „Cartea Mare" reflectă operațiunile economice pe principiul corespondența conturilor. Astfel, de exemplu: documentul „Cartea Mare" pentru contul „Materiale", va reflecta în mod ordonat intrările de materiale cu indicarea unor conturi corespondente, reflectând modalitățile de intrarea materialelor; va reflecta ieșirile de materiale cu indicarea obligatorie a conturilor corespodente, prin care vom reflecta destinația materialelor ieșite: consum, vânzare, lipsuri la inventar etc.

Deci, se utilizează:

„Cartea Mare" - simplă și dezvoltată - cu coresponență cu alte conturi

c) - Documente de sinteză și raportare contabilă

În această categorie de documente se cuprind acele instrumente de lucru ale contabilității, cu ajutorul cărora se face o nouă prelucrare a informațiilor contabile din evidența sistematică (din conturi) și se obțin alte informații cu un carater sintetic, care dimensionează, printr-un număr mic de indicatori, situația economico-financiară a întreprinderii.

Documentele de sinteză și raportare contabilă sunt:

- balanța de verificare
- bilanțul contabil
- contul de rezultate
- situația anexă
- raport de analiză economico-financiară (raport de gestiune).

Procesul de culegere, consemnare, prelucrare și păstrare a informațiilor contabile, deși rămâne condus, în esență, de aceleași reguli și principii, este supus astăzi unei profunde transformări, datorită utilizării tehnicii electronice de calcul, pentru ținerea și efectuarea lucrărilor de contabilitate.

Prin utilizarea calculatorului, vor fi mai bine valorificate principiile contabilității și vor spori proprietățile informative ale acestui sistem, construit cu multă rigurozitate și ordine, atribuite proprii și calculatoarelor electronice.

Elementele de plus, de avantaj în domeniul contabilității, utilizând calculatorul, pot fi:

a) - realizarea unei informări operative

b) - reducerea volumului de muncă manuală, depus anterior, fără rezultat

c) - sporește ponderea analizei economico-financiare

d) - se reduce mult numărul documentelor, mai ales a celor centralizatoare (făcute manual)

e) - crește prestigiul și calitatea activității aparatului financiar-contabil

Deci, informațiile furnizate de aparatul financiar-contabil sunt de calitate, demonstrând profesionalism și competențe de strictă specialitate.

Prin utilizarea calculatorului, de către toți agenții economici din economie, se creează premisele creării unui sistem informatic la nivel de ministere, ramuri și chiar a economiei naționale.

Scanned with OKEN Scanner

Capitolul 5

Gruparea şi ordonarea informaţiilor contabile cu ajutorul contului şi a sistemului de conturi

1. Noţiunea şi conţinutul economic al contului
2. Elementele structurale ale contului. Forma contului
3. Reguli de funcţionare a conturilor
4. Dubla înregistrare şi corespondenţa contului
5. Analiza contabilă a operaţiilor economice. Formula contabilă. Articolul contabil
6. Clasificarea conturilor: criterii, conţinut, structură, caracterizarea grupelor de conturi
7. Normarea contabilităţii. Planul de conturi: conţinut, structură

Scanned with OKEN Scanner

1.- NOȚIUNEA ȘI CONȚINUTUL ECONOMIC AL CONTULUI

În vederea studierii obiectului și metodei ei, contabilitatea și-a elaborat principii, procedee și instrumente proprii pentru cunoașterea aspectelor specifice ce se circumscriu în sfera ei de acțiune. Procedeul clasificării, utilizat în procesul general al cunoașterii a căpătat în cadrul metodei contabilității o formă particulară. El are o însemnătate deosebită fiind unul din procedeele cele mai reprezentative, cu ajutorul căruia se realizează înregistrarea grupată, ordonată și sistematizată a datelor patrimoniale.

Instrumentul folosit de către metoda contabilității pentru reflectarea și urmărirea grupată, ordonată și sistematizată a informațiilor generate de diversitatea operațiilor la care participă, și care este influențată de masa elementelor patrimoniale, este **contul**. De altfel, după mulți autori, istoricul contabilității ar trebui să înceapă cu cuvintele „La început a fost contul", completate cu ideea că „din cont s-a născut contabilitatea". Într-adevăr, contabilitatea în partidă dublă, nu ar fi fost posibilă fără folosirea acestui instrument contabil numit „cont".

Contul este elementul principal și indispensabil, cu ajutorul căruia s-a constituit un sistem rațional, științific de evidență (socoteli) fiind,deci, unitatea metodologică și tehnică de construcție a contabilității.

În acest fel, contul apare ca instrumentul indispensabil procesului de cunoaștere și realizare a obiectului contabilității, prin care informațiile referitoare la mulțimea elementelor componente ale acestui obiect, este integrată într-o etapă superioară a cunoașterii, specifică contabilității. Acest instrument a devenit atributul de bază, elementul definitoriu al contabilității. În același timp, contul ca model de ordonare a informațiilor referitoare la obiectul contabilității, asigură în condiții optime prelucrarea, în continuare, a acestor informații în cadrul celorlalte procedee ale contabilității, potrivit treptelor de cunoaștere specifice contabilității. Ca instrument curent de lucru, contul a fost folosit neîntrerupt, încă de la primele începuturi ale însemnărilor contabile, pentru înregistrarea obiectelor, operațiilor și fenomenelor economice. În decursul timpului, o dată cu dezvoltarea economică, contul și-a lărgit conținutul și și-a perfecționat forma, adaptându-se continuu necesităților sociale.

Precizarea noțiunii de cont și a rolului acestuia în cadrul metodei contabilității, în decursul timpului, a preocupat mulți cercetători, care au dat diferite interpretări contului, în funcție de școala din care făceau parte.

În literatura contabilă, contul a fost definit în mod diferit. Astfel, el a fost considerat, de unii autori, ca fiind un mijloc de calcul (școala românească), adică un instrument pur matematic, iar de alții, ca o formă de socoteli sau ca o formă specială de prezentare nominală, cifrică, sistematică, valorică și, uneori, și cantitativă, a existenței și mișcărilor unui mijloc economic, unei surse sau proces economic pe o anumită perioadă de timp.

Pe baza generalizării teoriei și practicii contabile și a considerațiilor prezentate în capitolul referitor la metoda contabilității, contul poate fi definit ca: instrumentul de bază, cel mai reprezentativ, al metodei contabilității folosit în mod curent pentru ordonarea, gruparea și sistematizarea, într-o formă specifică, a informațiilor privind existența și mișcarea elementelor obiectului contabilității, pe mărimi individualizate, în expresie valorică și, uneori, și naturală, pe perioade de timp și sfere organizatorice determinate.

Rezultă deci că noțiunea de cont nu trebuie redusă numai la „socoteală - calcul matematic", care provine de la cuvântul „compte" din limba franceză sau „conto" din limba italiană,

Scanned with OKEN Scanner

care are același înțeles. Noțiunea are un înțeles mai larg, decurgând din rolul contului în cadrul procesului de realizare a obiectului contabilității, fiind în mare parte, determinat de necesitatea traducerii în practică a principiilor contabilității în partidă dublă. În noțiunea de cont se reunesc, în mod expresiv, cele două laturi ale procesului cunoașterii contabile și anume: activitatea de ordonare și sistematizare a informațiilor contabile ca sistem logic, și activitatea practică de înscriere, de înregistrare a datelor respective, pe baza principiilor impuse de cerințele de grupare și ordonare specifice contabilității.

Pentru a putea îndeplini, în cadrul metodei contabilității, rolul său corespunzător mulțimii elementelor care constituie obiectul contabilității și a diversității informațiilor despre acestea, contul se diversifică într-o multitudine de conturi, legate organic între ele, care formează sistemul conturilor.

Sistemul conturilor este considerat ca o totalitate a conturilor, privite sub aspectul caracteristicilor lor comune, datorită cărora fiecare cont constituie un element al unui tot unitar, fără a se ține seama de particularitățile specifice unora din aceste conturi. Cu ajutorul acestui sistem, obiectul de studiu al contabilității este urmărit și reflectat potrivit principiilor de ordonare și grupare stabilite, sub cele mai variate aspecte, în felul acesta asigurându-se integritatea și totalitatea reflectării acestui obiect.

Sistemul conturilor necesare pentru înregistrarea, urmărirea și controlul elementelor patrimoniale, a activității și rezultatelor unei întreprinderi, are un caracter obiectiv în elementele sale esențiale.

Individualizarea elementelor patrimoniale de care dispune un agent economic, concepute sub dublu aspect, și pe mărimi raționale, în funcție de particularitățile lor, precum și gruparea mișcărilor intervenite în structura și volumul acestor elemente, pe operații economice ca etape ale circuitului privit în flux neîntrerupt, presupune utilizarea conturilor potrivit acestor cerințe. Ca atare, conturile au, fiecare în parte, un **anumit conținut care este determinat de natura elementelor ce se reflectă, urmăresc și controlează prin intermediul lor. Conținutul economic este factorul esențial al contului, care diferențiază conturile** între ele, le individualizează și le imprimă o anumită funcție. În raport cu natura dublă a elementelor patrimoniale și a legăturii lor cu operațiile la care participă, conținutul contului poate să reprezinte fie un mijloc economic sau un grup de mijloace economice de același gen, ca de exemplu: mijloace fixe, materiale, produse finite; un proces economic sau o fază a acestuia, ca de exemplu: aprovizionarea, producția, vânzarea etc; o sursă sau o grupă de surse ce reflectă modul de procurare a mijloacelor economice: relațiile de finanțare sau autofinanțare, creditare și decontare, concretizate sub forma unor raporturi juridice de drepturi și obligațiuni, pe care acestea le implică, în mod obiectiv.

Deci în cadrul metodei contabilității, pentru cunoașterea mișcărilor interne în patrimoniu și, în mod individual, a fiecărui element patrimonial se utilizează un procedeu special, distinct, cu un instrument corespunzător de lucru, cu ajutorul căruia informațiile consemnate în documentele primare și centralizatoare sunt grupate, ordonate și sistematizate pe genuri de elemente patrimoniale.

Acest pas al cunoașterii contabile se realizează cu ajutorul unei evidențe, al unui calcul special ținut pentru fiecare element patrimonial, în parte.

Evidența și calculul în expresie bănească a stării și mișcării fiecărui element patrimonial se numește **CONT.**

Scanned with OKEN Scanner

1. FUNCȚIA ȘI ROLUL CONTULUI

Contul reprezintă construcția de bază a sistemului contabil prin care se realizează reprezentarea valorică a stării și mișcării fiecărui element din patrimoniu.

Contul reprezintă:

a) - un model de grupare și ordonare cronologică a informațiilor despre un anumit element patrimonial;

b) - un model de sistematizare a mișcărilor privind creșterea elementelor pe de o parte, și operația privind scăderea elementelor, pe de altă parte;

c) - un model de prezentare valorică (și uneori și cantitativă) a tuturor mișcărilor intervenite într-o anumită perioadă de timp.

Prin cele prezentate, contul îndeplinește următoarele **funcții:**

1) - Funcția de informare în mod cronologic a existenței și mișcării fiecărui element patrimonial în parte;

2) - Funcția de control, prin aceea că furnizează informații pe baza cărora se controlează în mod individual fiecare element patrimonial;

3. - Funcția de calcul, prin aceea că pe baza informațiilor furnizate de cont, se pot calcula diverși indicatori economici-financiari, în legătură cu elementele patrimoniale.

Contul, prin întregul său conținut și formă, face legătura dintre informația din documente, pe care o preia și o prelucrează în mod propriu și o transmite următorului instrument de lucru numit **balanță de verificare.**

Fiecare cont are un conținut economic. Conținutul economic al fiecărui cont este determinat de natura elementului patrimonial individual pe care îl reflectă.

În acest sens vom avea:

a).- **Conturile elementelor patrimoniale de A,** care vor ține evidența elementelor de active fixe, precum și a elementelor de active circulante și de cheltuieli.

b).- **Conturile elementelor patrimoniale de P,** care vor ține evidența:

1.- cont de capital; cont de rezerve, finanțare; cont de profit

2. - conturi pentru datorii: contul „Furnizori" - pentru obligații; contul „Decontare cu bugetul statului"- pentru obligațiile agentului economic pentru stat etc.

3.- conturi de venituri.

Între cont, ca instrument de lucru curent al contabilității, și bilanț ca instrument de raportare și sinteză contabilă, există **diferențe metodologice:**

a).- bilanțul este instrument de reprezentare globală a patrimoniului.
- contul este instrument de reprezentare individuală a elementelor patrimoniului.

b).- bilanțul reflectă situația statică, la un moment dat a patrimoniului.
- contul reflectă situația dinamică, individuală a fiecărui element patrimonial.

c).- bilanțul se întocmește și se exprimă numai în unități valorice.
- contul se exprimă valoric, dar și cantitativ.

d).- informațiile din conturi se regăsesc integrate în bilanț, aceasta dacă se are în vedere sensul fluxului contabil.

Scanned with OKEN Scanner

2.- ELEMENTELE STRUCTURALE ŞI FORMA CONTULUI

2.1.- Elementele structurale ale contului

Contul, ca instrument curent de lucru, folosit pentru a reflecta varietatea elementelor obiectului contabilităţii, are o structură proprie care îi permite individualizarea elementelor respective şi, totodată, furnizează datele cu privire la existenţele şi mişcările (modificările) intervenite în volumul şi structura elementului reflectat prin cont.Ca elemente structurale ale contului menţionăm: titlul contului, data înregistrării operaţiei, explicaţia operaţiei economice, debitul şi creditul contului, rulajele şi totalurile contului, soldul contului.

Titlul contului. Existenţa contului este condiţionată de existenţa conţinutului său economic şi deci, cont fără conţinut nu poate exista. Titlul contului permite deosebirea unui cont de celelalte conturi, care au titluri diferite, întrucât şi conţinutul lor economic este deosebit. Deci, fiecare cont, pentru a putea fi folosit şi identificat, trebuie înainte de toate să aibă un titlu care să exprime cu fidelitate denumirea conţinutului economic al elementului a cărui evidenţă o ţine.

Titlul conturilor reprezintă, de regulă, denumirea mijloacelor economice, a proceselor economice şi a surselor de provenienţă a căror existenţă şi mişcare o reflectă în mod cronologic şi sistematizat. Astfel, vor fi utilizate **conturile**: „Materiale", „Produse finite", „Mărfuri", pentru evidenţa informaţiilor privind aceste bunuri; **conturile**: „Capital", „Furnizori", „Creditori", „Credite", pentru evidenţa informaţiilor privind sursele de acoperire a bunurilor procurate; **conturile**: „Cheltuielile producţiei de bază", „Cheltuielile producţiei auxiliare", „Cheltuielile de circulaţie"etc., pentru evidenţa proceselor economice respective. În practică şi, mai ales, în condiţiile prelucrării automate a datelor, alături de titlul contului se folosesc şi dubluri cifrice, care uşurează identificarea şi utilizarea lor.

2.2.- Data înregistrării operaţiei economice

Se referă la momentul când a avut loc operaţia, care se înregistrează în cont şi rezultă din informaţiile consemnate în documente primare justificative. Această dată înscrisă în cont, se poate referi fie la data producerii operaţiei înscrise în documente, fie la data înregistrării în cont. Acest element asigură înregistrarea cronologică în contabilitate.

2.3.- Explicaţia contului

Înseamnă prezentarea pe scurt a operaţiilor economice care se înregistrează în contul respectiv.

Explicaţia poate fi: - descriptivă;
- contabilă.

Explicaţia descriptivă, însemnează, a prezenta conţinutul operaţiei economice printr-un text scurt.

Exemplu: la contul „Materiale" - înregistrarea recepţiei materialelor conform „Facturii" Nr. 10, de la Furnizorul X; - înregistrarea consumului de materiale pentru Sp.N_1, conform Bonului de consum N_2.

Nr. crt.	Data	Explicaţia	Suma	Nr. crt.	Data	Explicaţia	Suma
1.	22.XI.1992	Intrare materiale de la furnizor	100.000	1.	22.XI.1992	Consum de materiale conform bonului de consum	50.000

Scanned with OKEN Scanner

Explicaţia contabilă înseamnă indicarea în coloană distinctă a contului corespondent care se creditează (Furnizori)

- pentru intrări şi
- pentru ieşiri - cont care se debitează (cont de „Cheltuieli cu materii prime")

2.4. Debitul şi creditul

Reprezintă cele două părţi ale contului, cu ajutorul cărora se sistematizează operaţiile economice în funcţie de sensul lor (majorări şi micşorări).

În literatura contabilă s-au dat diferite explicaţii privind definiţia Debitului şi Creditului şi modul de aşezare a acestora. Dintre toate acestea, o anumită justificare o are ideea care pune la baza noţiunilor de debit şi credit raporturile juridice dintre debitori şi creditori. Aceste noţiuni au apărut în perioada de dezvoltare şi utilizare pe scară largă a capitalului comercial, când conturile erau utilizate în special pentru înregistrarea relaţiilor juridice ale întreprinderii cu debitorii şi creditorii săi.

Denumirea de debit şi credit este de origine juridică, derivată din dreptul român, însuşită de italieni, care au fost constructorii contabilităţii în partidă dublă şi care apoi, fără nici o dificultate, a fost folosită în toată lumea. Astfel, avându-se în vedere categoriile Debitori şi Creditori (noţiune şi conţinut), s-a ajuns ca debitul şi creditul contului la început, să reflecte conţinutul acestora. Ulterior, pe măsura dezvoltării conţinutului şi sferei de cuprindere a contabilităţii şi, implicit, a evoluţiei funcţiei de înregistrare şi sistematizare a contului, noţiunile de debit şi credit au căpătat un conţinut mai larg, ele fiind folosite pentru ordonarea şi gruparea tuturor modificărilor intervenite în masa elementelor patrimoniale. Semnificaţia corectă a debitului şi creditului este diferită, fiind determinată de conţinutul economic al elementului înregistrat şi calculat cu ajutorul contului.

Sub raportul conţinutului lor, din punct de vedere teoretic şi practic, debitul şi creditul nu sunt identice la toate conturile, ele putând fi diferite în raport cu natura conţinutului, care poate reflecta mijloace economice, procese sau surse. Acest fapt face ca debitul şi creditul să reflecte în unele cazuri informaţii valorice cu semnul (+), iar în alte cazuri informaţii cu semnul (-).

Având în vedere conţinutul economic al conturilor, care poate fi un mijloc economic sau o sursă a acestora, adică un element de activ sau unul de pasiv, deci elemente de sens contrar, debitul conturilor de activ (de mijloace economice) va reprezenta: plusuri, intrări, sporiri de activ, în timp ce debitul conturilor de pasiv (conturi de sens contrar) va reprezenta o modificare contrară ca sens, adică o micşorare, o scădere, un minus de pasiv. Tot de sens contrar vor fi modificările de conţinut din creditul conturilor de activ, faţă de cele din creditul conturilor de pasiv.

Din denumirile convenţionale de debit şi de credit au rezultat şi noţiunile de a debita şi a credita. Astfel, a debita un cont înseamnează a înregistra o operaţie economică în partea stângă a contului, adică în debit, iar a credita un cont, înseamnează a înregistra o operaţie în partea sa dreaptă, adică în credit.

Noţiunile de D şi C au fost, deci, iniţial motivate şi argumentate din punct de vedere juridic, având în vedere că **debitorul** este persoana care în cadrul unui raport juridic, primeşte un bun sau o sumă de bani pentru care este dator să achite o contraprestaţie, un echivalent. **Creditorul** este persoana care dă un bun sau o valoare şi trebuie să primească echivalentul ei.

Scanned with OKEN Scanner

Exemplu: contul de „Materiale".

D	Materiale (Gestionar)	C
care primește / bunuri	Debitor | Creditor	care dă / bunuri

Ulterior, cele două categorii specifice contului au fost așezate și dezvoltate pe concepția patrimoniului potrivit căreia:

- în D se înregistrează existența unui element patrimonial de activ; majorarea elementului de activ; micșorarea unui element patrimonial de pasiv.
- în C se înregistrează existența unui element patrimonial de pasiv; creșterea (majorarea) unui element patrimonial de pasiv; micșorarea elementului patrimonial de activ.

Cele două categorii, de D și C, ale conturilor, deși au o motivație și argumentație economică privind semnificația lor, așezarea lor în cont (stânga D, dreapta C), nu are un caracter suficient de argumentat.

2.5. Mișcările (rulajele) și totalurile conturilor

Totalul sumelor debitoare, reprezentând modificările conținutului economic al contului pe o anumită perioadă de timp, formează mișcarea (rulajul) debitoare a contului, iar totalul sumelor creditoare reprezentând modificările conținutului economic de sens invers celor debitoare, formează mișcarea creditoare a contului. În practică se folosește denumirea de **„rulajul contului"**. Această reflectare se realizează prin înregistrarea succesivă și sistematizată a sumelor corespunzătoare operațiilor economice în debitul și creditul conturilor.

Prin însumarea datelor (informațiilor) reflectate în cont, pe o anumită perioadă de gestiune, pe de o parte în debit, iar pe de altă parte în credit, se obține totalul sumelor debitoare și, respectiv totalul sumelor creditoare ale contului.

În principiu, la una din părțile contului, respectiv la aceea rezervată datelor cu semnul (+), totalul valoric fie debitor, fie creditor, în funcție de conținutul economic al contului, va cuprinde și situația inițială reflectată de cont la începutul perioadei de gestiune.

Stabilirea cu ajutorul conturilor a mișcărilor debitoare și creditoare, prezintă o deosebită importanță pentru urmărirea și controlul dinamicii indicatorilor ce formează conținutul economic al diferitelor conturi.

2.6. Soldul contului

Înregistrarea sistematizată și ordonată a operațiilor economice în debitul și creditul contului, respectiv a creșterilor, pe de o parte și a micșorărilor, pe de altă parte, dă posibilitatea calculării în orice moment a situației elementului patrimonial respectiv, ce poartă denumirea de **soldul contului**. El se determină ca diferență între totalul sumelor debitoare și totalul sumelor creditoare înregistrate în cont.

După natura sa, soldul contului poate fi **debitor** - când totalul sumelor debitoare este mai mare decât totalul sumelor creditoare, sau **creditor** - când totalul sumelor creditoare este mai mare decât totalul sumelor debitoare. În situația când totalul valoric debitor al contului este egal cu totalul valoric creditor, contul nu are sold, fiind denumit **cont balansat** sau **soldat**.

Scanned with OKEN Scanner

Scanned with OKEN Scanner

În raport de momentul când se determină situaţia contului, conturile pot avea **solduri iniţiale** - care reprezintă existenţele elementelor de activ sau de pasiv la începutul perioadei de gestiune şi **solduri finale** - care reprezintă existenţele elementelor de activ sau de pasiv la sfârşitul perioadei de gestiune. În mişcarea contului nu se cuprinde soldul iniţial, adică soldul final al perioadei de gestiune precedente, care a servit la redeschiderea în contabilitate a contului. Din cele prezentate, se constată că mişcarea contului reprezintă situaţia dinamică a contului, adică mişcarea conţinutului său economic într-o anumită perioadă de timp, iar soldul contului, situaţia statică, adică conţinutul existent al contului la un moment dat. Din momentul deschiderii lui în contabilitate, contul reflectă într-o continuă mişcare, într-o formă specific contabilă, variaţia conţinutului său economic.

În legătură cu concepţia dinamică a contului, se poate spune că din clipa în care se deschide un cont, acesta posedă o viaţă proprie cu toate că este o subdiviziune a corpului din care face parte şi că lui îi incumbă sarcina de a înregistra, pe măsura prezentării lor, operaţiile dintr-o anumită categorie, valorile de o anumită natură şi relaţiile cu o anumită persoană fizică sau juridică.

Însumând la sfârşitul unei luni toate mişcările pe D şi pe C cu existenţa iniţială (debitoare sau creditoare), obţinem o structură numită: - **total sume debitoare sau total sume creditoare**. Exemplu:

Materiale

D		C	
Existenţă (SI)	100.000	Rulaje creditoare	50.000
Rulaje debitoare	2.000.000	(mişcare creditoare)	200.000
	4.000.000		1.000.000
Total rulaje debitoare	6.000.000	Total rulaje creditoare	1.250.000
Total sume debitoare	6.100.000	Sold final debitor	4.850.000
Total	6.100.000		6.100.000

Soldul contului, reprezintă, din punct de vedere economic, valoarea existentului de A sau P calculată la o anumită dată. Raportat la timp, soldul poate fi:

- iniţial - suma existentului de A sau P la începutul lunii (exerciţiului financiar)
- final - suma existentului de A sau P de la sfârşitul lunii (exerciţiului financiar)

Soldul final se calculează pe baza următoarei relaţii, proprie contului, folosind elementele lui structurale:

$$S_i + \text{Rulaj debitor} - \text{Rulaj creditor} = S_f \text{ debitor}$$

$$100.000 + 6.000.000 - 1.250.000 = 4.850.000$$

Acest sold final reprezintă soldul iniţial pentru perioada următoare. Pentru închiderea conturilor acest S_f se înscrie în partea de C pentru conturile de A, iar pentru conturile de pasiv S_f se înscrie în D.

Dacă se urmăreşte situaţia zilnică a unui anumit cont (exemplu, „Casa"), în acest caz comparând TSD cu TSC la sfârşitul fiecărui zile, obţinem S zilei, care devine S_i pentru ziua următoare, care se mai numeşte **sold curent.**

2.7.- Forma contului

Elementele structurale ale contului sunt comune tuturor conturilor. Forma specifică, însă, sub care se concretizează aceste elemente structurale poate fi diferită, depinzând de o serie de factori, cum ar fi stadiul de evoluție al contabilității, forma de înregistrare utilizată, tehnica manuală, mecanizată sau automatizată de prelucrare a datelor etc.

În principal, se cunoaște forma unilaterală și bilaterală a contului. Forma unilaterală constă în prezentarea sumelor înregistrate în debitul și creditul contului prin coloane alăturate. Prezentăm un cont sub formă unilaterală:

Contul „Disponibil la bancă"

Data	Explicația	Cont corespondent	Sume	
			Debit	Credit
1. ianuarie	Sold inițial	Bilanț de deschidere	4.000.000	-
5. ianuarie	Depus numerar la bancă	Casa	300.000	-
10. ianuarie	Primit finanțare	Capital	6.000.000	-
15. ianuarie	Primit împrumut	Credite pe termen scurt	4.000.000	-
20. ianuarie	Ridicat numerar de la bancă	Casa	-	310.000
25. ianuarie	Achitat furnizori	Furnizori	-	180.000
30. ianuarie	Rambursat împrumut	Credite pe termen scurt	-	300.000
	Total sume		14.300.000	790.000
	Sold final debitor	Bilanț închidere	-	13.510.000
	Total general		14.300.000	14.300.000

În formă bilaterală, contul reprezintă un tablou balanțier, astfel încât partea stângă a contului este destinată pentru înscrierea operațiilor privind debitarea contului, iar partea dreaptă pentru înscrierea operațiilor privind creditarea contului. Reluând exemplul anterior, prezentăm forma bilaterală a contului:

Contul „Disponibil la bancă"

Debit — Credit

Data	Explicația	Suma	Data	Explicația	Suma
1.I	Sold inițial	4.000.00	20.I	Ridicat numerar de la bancă	310.000
5.I	Depus numerar la bancă	300.000			
10.I	Primit finanțare	6.000.000	25.I	Achitat furnizori	180.000
15.I	Primit împrumut	4.000.000	30.I	Rambursat împrumut	300.000
	Total debit	14.300.000		Total credit	790.000
				Sold final debitor	13.510.000
	Total general	14.300.000		Total general	14.300.000

Sistematizarea și ordonarea informațiilor, potrivit elementelor structurale ale contului, se poate realiza și sub alte forme, între care, importanță deosebită prezintă forma matricială.

Scanned with OKEN Scanner

În această formă de prezentare informațiile din cont sunt ordonate potrivit principiului grupării matriciale, sumele debitoare fiind înscrise pe o linie (rând), cu indicarea conturilor corespondente creditoare, iar sumele creditoare pe o coloană cu indicarea conturilor corespondente debitoare.

Deci, matricea unui cont sintetic va avea formă pătratică, ordinul acesteia fiind stabilit de numărul corespondentelor posibile (pe debit și credit) ale contului respectiv. Pentru a avea o formă pătratică, matricea fiecărui cont sintetic în parte conține în plus și elemente cu privire la bilanțul de închidere și de deschidere, tocmai pentru a menține funcțiunea principiului corespondenței și dublei înregistrări în conturi, similară cu cerințele calculului matricial.

De altfel, și în activitatea practică, cu ocazia închiderii conturilor, soldul final al acestora se înscrie în credit sau, respectiv, în debit, după cum este vorba de conturi de activ sau de pasiv.

Pentru a evidenția particularitățile structurii contului în formă matricială prezentăm, în continuare, matricea contului sintetic „Disponibil la Bancă", comparativ cu modul actual de prezentare, potrivit structurii clasice a contului:

Scanned with OKEN Scanner

FORMA MATRICIALĂ A CONTULUI „DISPONIBIL LA BANCĂ"

Credit / Debit	Bilant	Disponibil la bancă	Casa	Capital	Credite	Furni zori	Total rulaj debit	Total sume debit	Bilanţ închid.	Total gen.
Bilanţ deschidere	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Disponibil la bancă	4.000.000	0	300.000	6.000.000	4.000.000	0	10.300.000	14.300.000	0	14.300.000
Casa	0	310.000	0	0	0	0	0	0	0	0
Capital	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Credite	0	310.000	0	0	0	0	0	0	0	0
Furnizori	0	180.000	0	0	0	0	0	0	0	0
Total rulaj credit	0	790.000	0	0	0	0	0	0	0	0
Total sume creditoare	0	790.000	0	0	0	0	0	0	0	0
Bilanţ închidere	0	13.510.000	0	0	0	0	0	0	0	0
Total general	0	14.300.000-	0	0	0	0	0	0	0	0

Scanned with OKEN Scanner

Din forma de prezentare matricială a contului „Disponibil la bancă" se constată, însă, că verificarea ordonării informaţiilor contabile se poate realiza şi prin egalitatea dintre matricea linie de tipul (1,m) cu matricea coloană de tipul (n,1), care are proprietatea că suma elementelor lor este egală. Acest lucru rezultă şi din contul de „Disponibil la bancă", unde totalul sumelor debitoare de 14.300.000 este egal cu totalul sumelor creditoare 790.000 + soldul final debitor de 13.510.000 lei. Trebuie subliniat faptul că principiul corespondenţei conturilor se verifică pe baza calculului matricial, în modul prezentat, atât la nivelul fiecărui cont în parte, cât şi la nivelul conturilor sintetice.

Scanned with OKEN Scanner

3. - REGULILE DE FUNCŢIONARE A CONTURILOR

Sistemul contabilităţii are la baza organizării şi funcţionării lui **contul ca instrument de grupare, ordonare, sistematizare a informaţiilor economice** despre patrimoniul agenţilor economici.

În vederea utilizării conturilor în mod unitar, de către toţi agenţii economici, atât teoria, cât şi practica contabilă au stabilit şi impus cadru normativ, adică un sistem de reguli, norme care stau la baza utilizării acestor conturi. Aceste norme (reguli) au un caracter ştiinţific, raţional, asigurând înţelegerea mecanismului reflectării contabile.

Din multitudinea de teorii care au încercat să fundamenteze regulile de funcţionare a conturilor, 2 teorii explică şi aduc argumente convingătoare:

a). - teoria personalistă

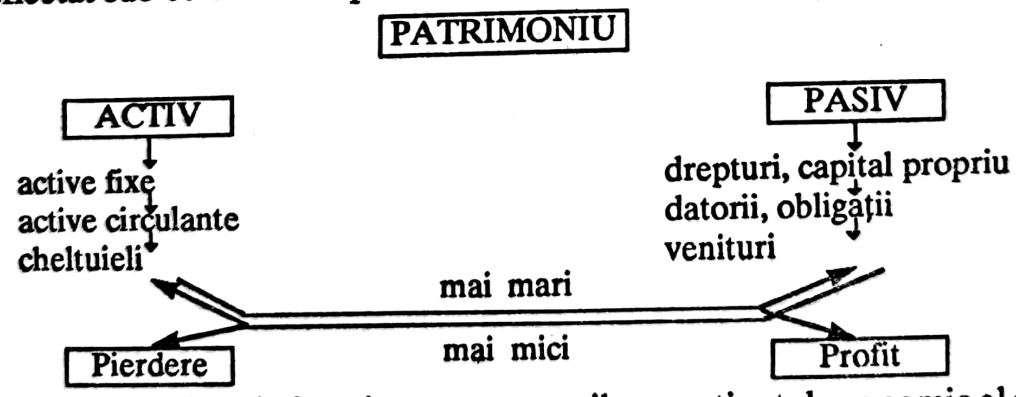
b). - teoria materialistă (economică).

a). - **Teoria personalistă** susţine şi demonstrează că unele conturi se deschid şi ţin evidenţa bunurilor sau valorilor economice încredinţate anumitor persoane. În funcţie de această teorie, se identifică: contul „Casa", ca fiind contul casierului, şi contul „Mărfuri" ca fiind contul gestionarului de mărfuri etc.

De aici, s-a stabilit că ele vor funcţiona pe principiul debitării cu elementele care le primesc şi creditării cu elementele pe care le cedează.

Teoria rezistă şi aduce argumente privind funcţionarea unui număr mic de conturi, pentru care avem persoane reale sau imaginare, care gestionează bunurile. Această teorie, nerezistând, a fost ulterior dezvoltată, completată cu reflectarea relaţiilor patrimoniale între debitori şi creditori. Luând în calcul raporturile care se crează între Debitori şi Creditori, am stabilit ca regulă că, un cont de debitori se debitează cu ceea ce primeşte, iar contul de creditor se creditează cu ceea ce dă. Aceste teorii nu rezistă, ele fiind insuficient de temeinice, de argumentate, având caracter limitat.

b) Pentru explicarea şi fundamentarea regulilor de funcţionare a conturilor s-a utilizat **teoria economică**, care pune la baza funcţionării conturilor, conţinutul economic al patrimoniului reflectat sub cele două aspecte **fundamentale**.



Punând la baza regulilor de funcţionare a conturilor, conţinutul economic al patrimoniului, autorii acestei teorii împart conturile în două mari structuri:

- conturi de A
- conturi de P

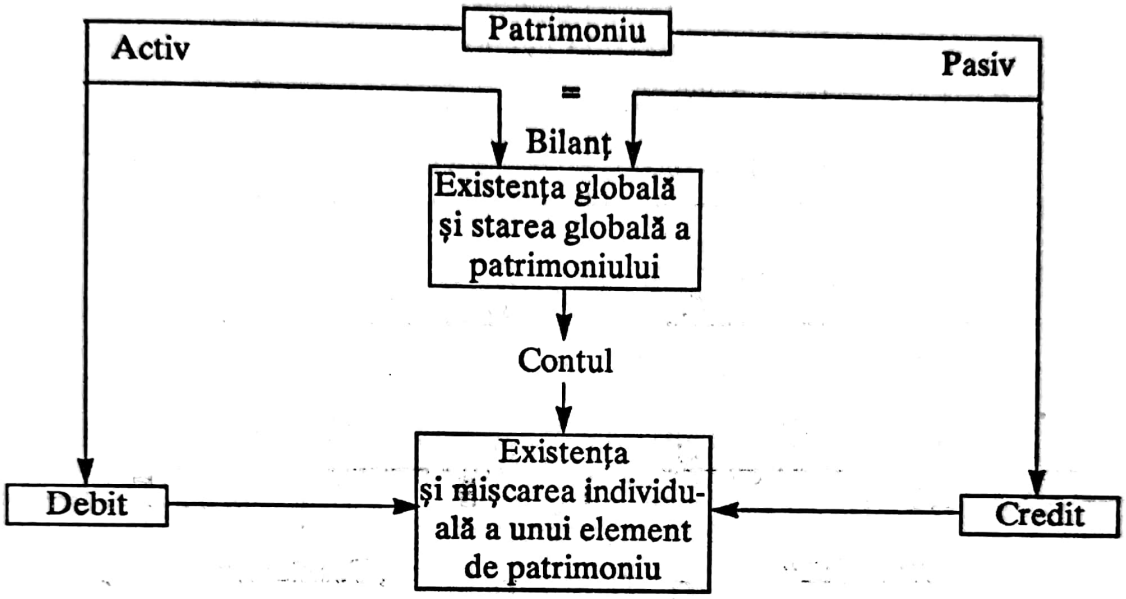
Conturile de A, se deschid pentru evidenţa tuturor structurilor patrimoniale de A (active fixe, circulante, şi cont de cheltuieli)

Conturile pe P, se deschid pentru evidenţa drepturilor (capitaluri, fonduri) datorii (obligaţii) şi contul de venituri.

Scanned with OKEN Scanner

Din conţinutul patrimoniului, definit ca o unitate de contrarii, rezultă o caracteristică esenţială a utilizării conturilor, şi anume că funcţiunea celor două categorii de conturi este opusă una alteia.

Punând la baza fundamentării regulile de funcţionare a conturilor, patrimoniul, a creat o legătură directă între categoriile bilanţului (A şi P) şi între categoriile esenţiale ale conturilor (D şi C).



Se constată că între Bilanţ şi Cont este un raport ca între întreg (unitate şi parte - structură componentă).

Pe plan metodologic, în procesul cunoaşterii contabile, între cele două instrumente de bază ale contabilităţii Bilanţ şi Cont şi între structurile lor specifice s-au creat relaţii de echilibru, astfel:

- bilanţul reflectă în A şi P, existenţa globală a patrimoniului;
- contul reflectă în D şi C, existenţa şi mişcarea individuală a unui element de patrimoniu.

Din acest raport se deduce prima regulă de funcţionare a conturilor:

I	Toate conturile de A îşi încep funcţiunea prin a se debita (se debitează cu existenţă de activ), iar toate conturile de P îşi încep funcţiunea prin a se credita (cu existenţă de pasiv).

10.000.000 A = P 10.000.000

Suma elementelor individuale de activ (conturi de activ) = Suma elementelor individuale de pasiv (conturi de pasiv)

Suma exist. individ. de A = Suma exist. individ. de P

În vederea demonstrării, acestei reguli se presupune un **bilanț inițial**, cu următoarea structură sumară de A și P astfel:

Bilanț inițial
(patrimoniu 18.000.000)

A		P	
Denumirea postului	Suma	Denumirea postului	Suma
Mijloace fixe	10.000.000	Capital social	13.000.000
Materiale	5.000.000	Credite pe termen scurt	2.000.000
Disponibil la bancă	3.000.000	Furnizori	3.000.000
Total	18.000.000	Total	18.000.000

„Mijloace fixe"

D	C
S_i 10.000.000	

„Capital social"

D	C
	S_i 13.000.000

„Materiale"

D	C
S_i 5.000 000	

„Credite"

D	C
	S_i 2.000.000

„Disponibil"

D	C
S_i 3.000.000	

„Furnizori"

D	C
	S_i 3.000.000

II **Conturile de A se debitează cu toate majorările elementelor de A, iar conturile de P se creditează cu toate majorările elementelor de P.**

Se procedează așa, deoarece matematic și elementele de A, și elementele de P au semnul +. Operațiile de intrare în patrimoniu presupun majorarea elementelor de A concomitent cu majorarea elementelor de P.

$$A + X = P + X$$

Exemplu: - intrare de materiale de la „Furnizori"

„Materiale"

D	C
100.000	

„Furnizori"

D	C
	100.000

III **Toate conturile de A se creditează, cu toate micșorările elementelor de A, iar conturile de P se debitează cu toate micșorările elementelor de P.**

Scanned with OKEN Scanner

Exemplu: Se plăteşte un furnizor în valoare de 500.000 lei, din contul de la bancă.

D „Disponibil de la bancă”	C
	500.000 ←→

D „Furnizori”	C
500.000	

IV Conturile de A au numai $S_{f.d.}$ (sau echilibrat), iar conturile de P au numai $S_{f.c.}$ (sau echilibrat).

Exemplu:

D „Disponibil la bancă”		C	
S_i	3.000.000		500.000
		$S_{f.d.}$	2.500.000
Total	3.000.000		3.000.000

D „Furnizori”		C	
	500.000	S_i	3.000.000
$S_{f.c.}$	2.500.000		
Total	3.000.000		3.000.000

Concluzie la cele 4 reguli de funcţionare a conturilor

Cele 4 reguli de funcţionare a conturilor se pot sintetiza şi reprezenta astfel:

Bilanţ
A = P

„Cont de activ” („Casa”)		**„Cont de pasiv” („Furnizori”)**	
D	C	D	C
- Existenţa de activ 1.000 (+)	- Micşorarea elementelor de activ - (11.000)	-Micşorarea elementelor de pasiv (-)	- Existenţa de pasiv +50.000
- Creşterea elementelor de activ +10.000	- Soldul contului de A este, debitor sau (soldat, echilibrat)	-Soldul este creditor sau (soldat, echilibrat)	+ Majorări ale elementelor de pasiv

S_i + intrări - ieşiri = S_2 Ecuaţia structurii informaţionale a contului.

Din prezentarea regulilor de funcţionare a conturilor rezultă că, în funcţie de conţinutul lor economic, majoritatea conturilor au o singură funcţiune sau sunt **„monofuncţionale”**.

În sistemul de conturi utilizat pentru reflectarea patrimoniului, există şi conturi care funcţionează fie după regulile conturilor de activ, fie după regulile conturilor de pasiv, ele denumindu-se **„conturi bifuncţionale”**.

În funcţie de conţinutul şi natura elementelor patrimoniale pe care le reflectă, aceste conturi bifuncţionale pot avea următoarea funcţiune:

(1). · Îşi încep funcţionarea prin a se debita (de activ) şi pot avea sold final Creditor;

Scanned with OKEN Scanner

(2). - Îşi încep funcţiunea prin a se credita (de pasiv), iar soldul lor final poate să fie Debitor;

(3). - Îşi încep funcţiunea fie prin D, fie prin C şi pot avea sold final D sau C.

Exemplu (3): - contul **„Rezultatul exerciţiului"** - (Profit şi pierdere)

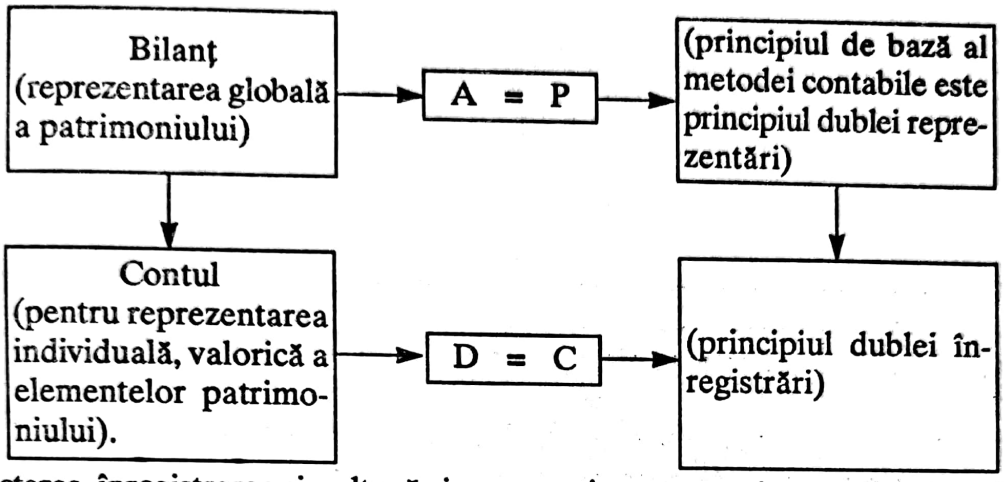
Profit şi pierdere

D	C
Cheltuieli	Venituri
Total cheltuieli	Total venituri
Chelt. < Venit Sold creditor cont de P Profit	Sold debitor cont de A Chelt. > Venit. Pierdere

Scanned with OKEN Scanner

4. DUBLA ÎNREGISTRARE ŞI CORESPONDENŢA CONTURILOR

Principiul dublei reprezentări, utilizat de metoda contabilităţii pentru cunoaşterea patrimoniului, impune, cere ca mulţimea operaţiilor economico-financiare produse de mişcările patrimoniale să fie reflectată în mod obligatoriu în 2 conturi: unul care să se debiteze, şi altul care să se crediteze.



Reflectarea, înregistrarea simultană şi cu aceeaşi sumă a unei operaţii economice în debitul unui cont, şi respectiv, în creditul altui cont, se numeşte **dublă înregistrare.**

Relaţiile care, se stabilesc între conturile ce se debitează şi cele care se creditează, sunt **relaţii de corespondenţă**, iar conturile utilizate se numesc **conturi corespondente.**

Relaţiile de corespondenţă între conturi în raport de conţinutul elementelor patrimoniale pe care le reflectă se pot grupa în trei structuri astfel:

1. **Debit: conturi de activ = credit: cont de pasiv** care sintetizează toate operaţiile care produc majorarea sau micşorarea patrimoniului şi se pot formaliza matematic prin:

$$\boxed{\text{Activ} + X = \text{Pasiv} + X}$$

2. **Debit: conturi de activ = credit: conturi de activ** care sintetizează operaţiile ce produc modificări în structura activului de forma:

$$\boxed{A + X - X = P}$$

3. **Debit: conturi de pasiv = credit: conturi de pasiv** care sintetizează operaţiile ce produc modificări numai în structura pasivului sub forma:

$$\boxed{A = P + X - X}$$

Exemplu: Se cumpără mărfuri de la furnizori.

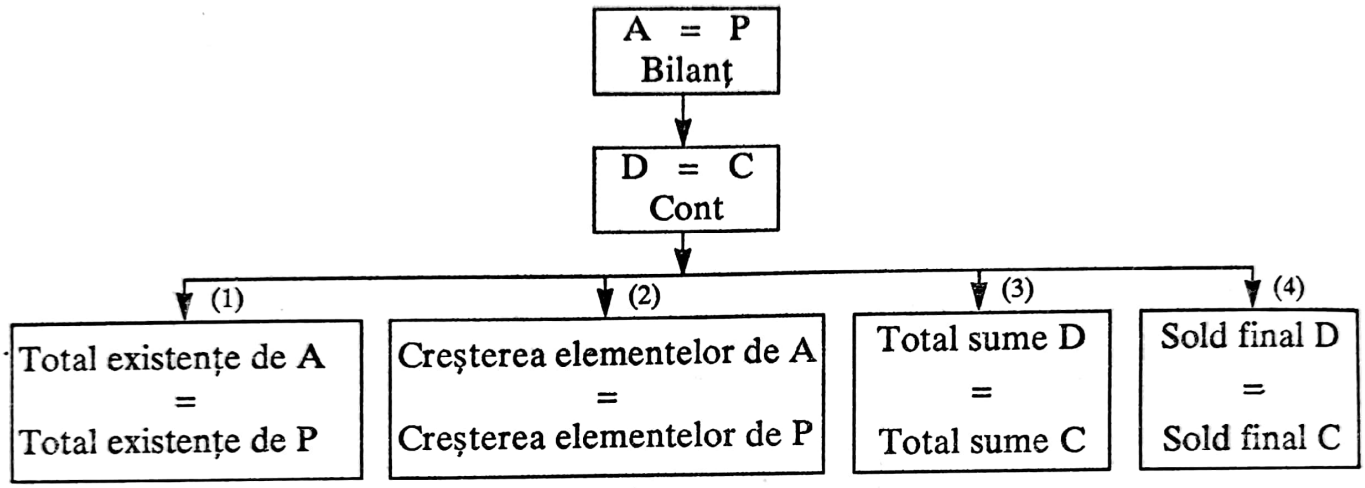
Se utilizează conturile:

- „Mărfuri" - se va mări stocul şi valoarea mărfurilor
- „Furnizori" - se va mări obligaţia faţă de furnizori

Mărfuri	=	Furnizori
D	=	C

Scanned with OKEN Scanner

Între dubla reprezentare, realizată cu ajutorul bilanțului, și dubla înregistrare realizată cu ajutorul contului, există o legătură directă, în sensul că dubla reprezentare, globală în bilanț, se particularizează, se concretizează în dubla înregistrare produsă la nivelul fiecărui element patrimonial cu ajutorul contului. Având în vedere această relație între cele două ecuații de echilibru contabil, și având în vedere structura informațională a contului, relația **D=C** îmbracă matematic, următoarele forme:



Aceste ecuații de echilibru, decurgând din egalitatea D = C, se vor concretiza și verifica în lucrarea numită **„Balanța de verificare a conturilor”**.

Corespondența conturilor, generată de diversitatea operațiilor economice din activitatea întreprinderilor, este stabilită în reglementări contabile sub forma planului de conturi și a instrucțiunilor de aplicare a lui.

Scanned with OKEN Scanner

5.- ANALIZA CONTABILĂ A OPERAŢIILOR ECONOMICE. FORMULA CONTABILĂ ŞI ARTICOLUL CONTABIL

După cum s-a prezentat, o operaţie economico-financiară determină modificări simultane în valoarea a cel puţin două elemente, respectiv în două conturi, care pot fi: ambele de activ, ambele de pasiv, sau unul de activ şi altul de pasiv. Reflectarea în conturi a operaţiilor economice, potrivit principiilor contabilităţii determină legătura reciprocă dintre debitul unui cont şi creditul altui cont, adică corespondenţa conturilor. Această legătură are un caracter obiectiv, fiind determinată de natura economică a elementelor componente ale circuitului economic la care mijloacele economice participă, elemente care se modifică simultan, sub influenţa operaţiilor economice.

În vederea reflectării ordonate şi sistematizate a informaţiilor cu privire la modificările survenite în valoarea mijloacelor economice este necesar să se determine conturile corespondente - respectiv partea de debit şi de credit a celor două conturi în care se vor înregistra operaţiile economice, pe măsura producerii lor.

Reflectarea în conturi a operaţiilor economice necesită efectuarea unei analize, a unui raţionament care este cunoscut sub denumirea de **analiză contabilă.**

Efectuarea analizei contabile constă în cercetarea logică a conţinutului fiecărei operaţii economice, cu scopul de a determina conturile corespondente şi părţile acestora (debitul şi creditul), în care se vor înregistra informaţiile privind modificările provocate de oricare operaţie economică.

Rezultatul final al analizei contabile este **formula contabilă**, care exprimă egalitatea valorică a modificărilor ce urmează să fie reflectate în cele două părţi opuse ale conturilor corespondente. Analiza contabilă apare ca o formă specifică a **raţionamentului**, ca procedeu al metodei contabilităţii. Din punct de vedere al procesului de cunoaştere, în general, analiza contabilă se bazează pe metoda deductivă, potrivit căreia în urma înlănţuirii logice a mai multor judecăţi date, rezultă o nouă soluţie sub formă de concluzie (formula contabilă), concretizată prin corespondenţa celor două conturi în care se va reflecta operaţia economică supusă analizei.

Elementele de judecată, logice, care se au în vedere cu ocazia efectuării analizei contabile, pentru determinarea conturilor corespondente sunt:

1. Precizarea conţinutului operaţiei economice.
2. Determinarea elementelor ce au suferit modificări, a felului lor şi a sensului modificărilor.
3. Identificarea conturilor corespondente.
4. Stabilirea părţii (debit sau credit) conturilor corespondente în care se vor reflecta informaţiile cu privire la modificările produse de operaţia economică, stabilirea şi scrierea formulei contabile.

1. **Precizarea conţinutului operaţiei economice** ce a avut loc, constituie prima treaptă a judecăţii ce se efectuează în cadrul analizei contabile. Ea influenţează sensul întregului raţionament care se face ulterior.

Cu această ocazie, trebuie stabilită cu precizie operaţiunea, cu toate elementele informaţionale. De exemplu, trebuie stabilit dacă urmează a se face înregistrarea unei plăţi, a unei încasări, a unei vânzări etc. De asemenea, trebuie indicată modalitatea de plată care se poate face în mai multe forme: în numerar, prin virament etc. Este necesar să se stabilească

Scanned with OKEN Scanner

cui și pentru ce se face plata, deoarece într-un fel se va reflecta de pildă, plata salariilor personalului întreprinderii, și altfel, plata unui furnizor.

2. În etapa a doua a analizei, **se precizează care sunt elementele afectate**, dacă sunt elemente de activ sau de pasiv, dacă este vorba de o creștere (intrare, majorare, sporire) sau de o micșorare (ieșire, reducere, scădere) a elementelor respective.

3. În cadrul acestei etape, **se stabilesc conturile în care urmează a se înregistra operația economică**, orientându-ne după titlul conturilor, datorită faptului că acestea exprimă conținutul lor economic, adică elementele de activ sau de pasiv, care funcționează după anumite reguli specifice.

4. Pentru a stabili părțile opuse ale celor două conturi corespondente, în care se înregistrează informațiile privind modificările produse, **se aplică regulile de funcționare a conturilor**, rezultând contul care se debitează și contul care se creditează.

Rezultatul final al analizei contabile este cunoașterea, în funcție de conținutul economic al fiecărei operații economice, a conturilor cu ajutorul cărora se realizează înregistrarea ordonată și sistematizată a informațiilor privind modificările generate în volumul și structura mijloacelor economice și surselor lor, ca urmare a operației economice la care acestea participă.

Egalitatea valorică a modificării simultane reflectată în conturile corespondente, ca expresie concretă a principiilor dublei reprezentări și înregistrări, ce se stabilește cu ocazia înregistrării ordonate și sistematizate a fiecărei operații economice, poartă numele de formulă contabilă.

Analiza contabilă este, deci, o formă de analiză, specifică metodei contabilității, cu ajutorul căreia procesul cunoașterii contabile se ridică pe o treaptă superioară, asigurând folosirea corectă și eficientă a conturilor, ca instrument curent de lucru pentru realizarea acestui proces de cunoaștere.

În acest fel, diversitatea operațiilor economice din activitatea întreprinderilor se reflectă în conturi numai în urma acestei analize contabile, care are aceeași esență, indiferent de ramura de activitate ce se circumscrie în obiectul contabilității, și de forma de contabilitate folosită. În acest scop, se exemplifică următoarele operații economice:

I. O întreprindere se aprovizionează de la furnizori cu materiale conform facturii, în sumă de 1.000.000 lei. Modelul de analiză contabilă are următorul conținut:

1. Natura operației economice analizate: intrare de materiale de la furnizori, prin cumpărare.

2. Se stabilesc elementele care au suferit modificări provocate de această operație economică și anume: un mijloc economic material (element de activ), concomitent cu o sursă atrasă, ce exprimă obligațiile bănești ale întreprinderii, de a achita furnizorilor contravaloarea materialelor primite (element de pasiv).

Intrarea, prin cumpărare, a acestor materiale de la furnizori, în gestiunea întreprinderii, produce modificarea stocului de materiale (în sensul creșterii valorii lui cu 1.000.000 lei), deci o creștere de activ, concomitent cu modificarea obligației față de furnizori (în sensul creșterii acesteia), deci o creștere de pasiv.

3. Corespunzător conținutului economic al elementelor care au fost afectate de operația respectivă, se folosesc următoarele conturi corespondente:

- pentru reflectarea modificării stocului de materiale, contul „Materiale", cu ajutorul căruia se înregistrează creșterile de activ, iar pentru reflectarea creșterii obligației bănești față de furnizori, se folosește contul „Furnizori".

Scanned with OKEN Scanner

4. Aplicând regulile de funcţionare pentru cele două conturi corespondente, determinăm părţile opuse ale lor (debitul şi creditul) în care se vor înregistra, informaţiile referitoare la modificările survenite:

- Contul de „Materiale" fiind un cont de activ, se va debita cu creşterea de activ de 1.000.000 lei;
- Contul „Furnizori" fiind un cont de pasiv, se va credita cu creşterea de pasiv de 1.000.000 lei.

Rezultatul logic, final, al raţionamentului efectuat este formula contabilă, care se prezintă astfel:

1.000.000 Contul „Materiale" = Contul „Furnizori" 1.000.000

Exemplul II : Se recepţionează mărfurile primite de la furnizori, conform facturii, în sumă de 500.000 lei.

1. Natura operaţiei: intrare de mărfuri de la furnizori.
2. Modificări produse asupra bilanţului (patrimoniului):
- modificare de volum: creşte A şi P

$$A + X = P + X$$

- se modifică stocul de mărfuri şi obligaţiile faţă de furnizori.
+ stoc mărfuri şi + obligaţii faţă de furnizori.
3. Stabilirea conturilor utilizate pentru reflectarea operaţiilor:
- pentru elementele patrimoniale de stocuri se utilizează contul „Mărfuri" - pentru evidenţa informaţiilor, privind obligaţiile faţă de furnizor, se utilizează contul „Furnizori".
4. Aplicarea regulilor de funcţionare a conturilor, aplicând regulile de funcţionare ale celor două conturi şi ţinând seama de sensul modificărilor produse, vom avea:
- contul „Mărfuri" - de A, şi fiind vorba de o creştere de A, el se va **debita;**
- contul „Furnizori" - de P, şi în operaţia dată este vorba de o majorare a obligaţiilor faţă de furnizori, el se va **credita.**

În final, concluzionând cele prezentate, se stabileşte formula contabilă, care poate avea următoarea structură:

1). 500.000 Mărfuri = Furnizori 500.000

sau

2).	Debit	- Mărfuri	500.000
	Credit	- Furnizori	500.000

În urma analizei contabile, se stabilesc formulele contabile, care presupun luarea în considerare şi respectarea corespondenţei conturilor, adică respectarea acelor legături necesare numai între anumite conturi pentru reflectarea unei operaţii economice.

Pentru uşurinţă, aceste corespondenţe între conturi se rezumă la următoarele:

a) - corespondenţă între conturile de A şi P numai când se produc şi reflectă operaţia de volum.

A + X = P + X sau A - X = P - X

Scanned with OKEN Scanner

b) - corespondenţă între conturile de A, atunci când este vorba de modificări ale operaţiilor de structură în A.

$$A + X - X = P$$

c) - corespondenţă între conturile de P, atunci când este vorba de modificări de structură în P.

$$A = P + X - X$$

Formula contabilă, ca reprezentare grafică a egalităţii valorice a modificărilor produse în masa elementelor de activ sau de pasiv, poate să fie simplă sau compusă.

Formula contabilă simplă, este aceea în care un singur cont se debitează şi altul se creditează, adică termenii egalităţii cuprind câte un singur cont, ca urmare a faptului că operaţia economică produce modificări simultane numai în volumul şi structura a două elemente patrimoniale, fie numai de activ, fie numai de pasiv sau şi de activ şi de pasiv.

Exemplu de operaţie economică, care pe baza analizei contabile se va reflecta într-o formulă contabilă simplă: Se încasează în numerar suma de 100.000 lei, din disponibilul bănesc de la bancă al întreprinderii. În urma analizei contabile se stabilesc următoarele:

Natura apariţiei constă în încasarea în numerar a sumei de 100.000 lei din disponibilul din contul de la bancă (unde se presupune că avem un disponibil de mijloace băneşti la bancă, deci o existenţă de activ în sumă de 500.000 lei);

- Această operaţie a provocat creşterea numeralului din casieria întreprinderii, deci a unei creşteri de activ (de mijloace băneşti) concomitent cu o mişcare a disponibilului bănesc din contul de la bancă, deci o scădere de activ (de mijloace băneşti);

- Pentru evidenţa numerarului la casieria întreprinderii se foloseşte contul „Casa", iar pentru evidenţa mijloacelor băneşti de la bancă se utilizează contul „Disponibil la bancă". Potrivit conţinutului economic al elementelor supuse modificării - element de activ - mijloace băneşti în numerar şi mijloace băneşti aflate la bancă, cele două conturi stabilite pentru reflectarea lor sunt de activ.

- Pentru a stabili, care cont se debitează şi care cont se creditează, se aplică regulile de funcţionare a conturilor, potrivit cărora conturile de activ se debitează cu majorările de activ şi se creditează cu scăderile de activ.

În consecinţă contul „Casa", înregistrând o sporire de activ se va debita, iar contul „Disponibil la bancă", înregistrând o scădere de activ, se va credita.

În acest mod s-a stabilit că termenii egalităţii îi formează un singur cont debitor şi un singur cont creditor, care în formula contabilă apare sub forma:

$$\underline{100.000 \text{ Cont „Casa"}} = \underline{\text{Cont „Disponibil la bancă 100.000"}}$$

Formula contabilă compusă, este aceea în care mai multe conturi se debitează şi un singur cont se creditează sau invers, ca urmare a faptului că operaţia economică determină modificări simultane în valoarea a mai mult de două elemente patrimoniale. În fond, formula contabilă compusă este o sumă de formule contabile simple, putându-se scrie fie separat - un cont debitor = un cont creditor pentru fiecare element modificat în parte, fie pentru simplificare, astfel:

Scanned with OKEN Scanner

%	=	Cont C_n
Cont D_1		
Cont D_2		
Cont D_3		

- În situația când mai multe conturi se debitează și un singur cont se creditează sau:

Cont D_n	=	%
		Cont C_1
		Cont C_2
		Cont C_n

-În situația când un singur cont se debitează și mai multe conturi se creditează.

Exemplu de operație economică care determină modificări simultane a mai multor elemente patrimoniale ce se reflectă într-o formulă contabilă compusă: O unitate gestionară plătește din contul de „Disponibil la bancă", următoarele sume:

- 50.000 lei - la bugetul de stat, drept impozit pe circulația mărfurilor;
- 30.000 lei - la bugetul asigurărilor sociale, drept contribuție pentru formarea fondului de asigurări sociale;
- 100.000 lei - pentru achitarea unei datorii față de furnizor.

Efectuând analiza contabilă, potrivit elementelor raționamentului prezentat, se stabilește următoarea formulă contabilă compusă, pentru reflectarea operației economice menționate:

180.000	%	=	Contul „Disponibil la bancă" 180.000
50.000			Contul „Decontări cu bugetul statului"
30.000			Contul „Decontări privind asigurările sociale"
100.000			Contul „Furnizori"

Exemplu de operații economice care determină modificări simultane a mai multor elemente patrimoniale, ce se reflectă într-o formulă contabilă compusă, când un singur cont se debitează și mai multe conturi se creditează: O întreprindere încasează prin contul de disponibil de la bancă suma de 200.000 lei, care reprezintă:

50.000 lei de la un client

75.000 lei contravaloarea unui împrumut pe termen scurt, de la bancă.

Efectuând analiza contabilă a acestei operații economice, potrivit elementelor raționamentului contabil prezentat, stabilim următoarea formulă contabilă:

125.000 Disponibil la bancă	=	%	
		Clienți	50.000
		Împrumuturi	75.000

Din cele prezentate rezultă că formula contabilă cuprinde, în general, aceleași elemente structurale, care se manifestă însă, diferit în cadrul formelor de contabilitate, în raport cu instrumentele de lucru ale acestora și scopul informațional urmărit.

Scanned with OKEN Scanner

Cu ajutorul formulelor contabile, ca rezultat al raţionamentului efectuat în urma analizei contabile, se realizează reflectarea (înregistrarea) contabilă ordonată şi sistematizată a informaţiilor cu privire la mijloacele economice, procesele economice şi sursele acestora. Această înregistrare poate fi, după modul cum are loc, cronologică şi sistematizată.

Înregistrarea cronologică se caracterizează prin respectarea succesiunii înregistrării în ordinea datelor calendaristice la care operaţiile economice au avut loc. În acest scop, formulele contabile - şi din punct de vedere al elementelor structurale - au acelaşi conţinut, prezintă o formă grafică concretă în funcţie de forma de contabilitate folosită. Ţinând seama de acest criteriu, formula contabilă poate fi menţionată direct pe documentele informaţionale în care s-au consemnat operaţiile economice, operaţie care se numeşte **contare** sau **şapitrare** şi poate fi redată într-un **jurnal de înregistrare cronologică sau într-un document special numită notă de contabilitate.**

Exemplificativ, înregistrarea cronologică a datelor din formulele contabile cu ajutorul notelor de contabilitate se prezintă astfel (este vorba de aceleaşi operaţii economice exemplificate anterior):

Notă de contabilitate Nr. 1.

Nr. crt.	Data operaţiei	Explicaţia	Simbol cont		Suma
			D	C	
1.	10 oct. 1992	Recepţia materialelor conform facturii Nr. 10	Materiale 300	Furnizori 401	1.000.000
2.	20 oct. 1992	Se ridică bani de la bancă pentru plata salariilor, conform C.E.C. Numerar	Casa 531	Disponibil bancă 512	2.000.000
3.	25 oct. 1992	Se încasează în contul de disponibil la bancă suma de 1.000.000 de la Clienţi şi suma de 5.000.000 lei, împrumut pe termen scurt	Disponibil bancă 512	% Clienţi 411 Împrum. 519	6.000.000 1.000.000 5.000.000

Înregistrarea sistematică asigură gruparea şi ordonarea informaţiilor contabile pe conturi sintetice şi analitice sub forma registrelor numite Carte-Mare. Aceste instrumente de realizare a contabilităţii sistematice (Carte-Mare) au la bază structura informaţională a contului: solduri, rulaje (debitoare-creditoare), total sume (debitoare-creditoare). Forma registrelor de Carte-Mare este relativ diferită, fiind determinată de nevoia de a dezvolta sau nu rulajele debitoare sau creditoare pe conturi corespondente.

Utilizare mare au **registrele de Carte-Mare Şah**, în cadrul cărora rulajele debitoare şi creditoare se urmăresc pe conturi corespondente, şi care se prezintă astfel:

Scanned with OKEN Scanner

FIŞA SINTETICĂ ŞAH CONT MATERIALE pe luna OCTOMBRIE 1992							Simb. 300	D / C	Pag. 1
Nr. din jurn.	Data operaţiei	Suma	CONTURI CORESPONDENTE DEBITOARE						
			401	456	708				
1.	20 oct.	1.000.000	1.000.000	-	-	-	-	-	-
3.	25 oct.	3.000.000	-	3.000.000	-	-	-	-	-
6.	30 oct.	500 000	-	-	500.000	-	-	-	-
TOTAL		4.500.000	1.000.000	3.000.000	500.000	-	-	-	-

Precizări privind formula contabilă

Reflectarea în conturi corespondente sub forma ecuaţiei contabile se face în mod curent, în ordinea cronologică a acestor operaţii. Asemenea formule contabile reflectă conţinutul economic al operaţiei, şi se numesc **Formule contabile curente (normale).**

Exemplu: Intrarea de mijloace fixe de la furnizori se reflectă prin formula contabilă:

„Mijloace fixe" + A = „Furnizori" + P

- Ridicări de bani de la bancă

„Casa" = „Disponibil la bancă"

În afara acestor formule contabile care formează majoritatea, este posibil ca în activitatea practică să se reflecte anumite operaţii economice prin formule contabile, care nu sunt în concordanţă cu conţinutul economic al operaţiei. În asemenea cazuri este necesar să rectificăm sau să anulăm formulele contabile greşite. Acest lucru se realizează prin **formule contabile de stornare** (rectificare, anulare), care sunt:

- a) în negru;
- b) în roşu.

Exemplu: Se reflectă în contabilitate următoarea operaţiune:

- aprovizionarea de obiecte de inventar de la furnizori, conform facturii, în valoare de 150.000 lei.

Documente: factura, Proces-verbal de recepţie.

Operaţia economică se reflectă astfel:

1. 150.000 „Materiale" (evidenţă sistematică) + A = „Producţia de bază" 150.000 (evidenţă cronologică) - A

„Materiale"		„Producţia de bază"	
D	C	D	C
150.000	150.000	150.000	150.000

Formula contabilă este greşită, întrucât nu reflectă prin cele două conturi folosite, prin conţinutul economic al operaţiei date.

Pentru a rectifica această operaţie avem două posibilităţi: să facem ştornare în negru sau să facem ştornare în roşu.

Prin **operaţia de ştornare în negru** înţelegem să inversăm formula contabilă greşită, prin aceasta anulăm, de fapt, efectul operaţiei greşite:

2. 150.000 „Producţia de bază" = „Materiale" 150.000

Prin această formulă contabilă s-a anulat formula contabilă greşită. Se întocmeşte formula contabilă corectă, care este următoarea:

3. 150.000 „Obiecte de inventar" = „Furnizori" 150.000

D „Obiecte de inventar" C	D „Furnizori" C
150.000	150.000

Dezavantajul soluţiei este că măreşte artificial rulajul conturilor folosite (mişcarea lor D şi C).

Prin **operaţia de ştornare în roşu:**

Operaţia greşită

1. 150.000 „Materiale" = „Producţia de bază" 150.000

D „Materiale" C	D „Producţia de bază" C
150.000	150.000
150.000	150.000
0 0	0 0

Prin **operaţia de stornare în roşu** - facem aceeaşi formulă contabilă greşită, dar în roşu. Efectul va fi că se anulează, formula contabilă greşită:

2. 150.000 „Materiale" = „Producţia de bază" 150.000 (în roşu)

(3) Se face formula contabilă corectă a acestei operaţii:

150.000 „Obiecte de inventar" = „Furnizori" 150.000

D „Obiecte de inventar" C	D „Furnizori" C
150.000	150.000

Scanned with OKEN Scanner

6. CLASIFICAREA CONTURILOR, CRITERII, CONŢINUT, STRUCTURĂ

Caracterizarea grupelor de conturi

Pentru înţelegerea mecanismului de funcţionare a conturilor, este necesar ca acestea să fie structurate şi analizate după trăsăturile lor comune şi specifice. Analiza conturilor, cu ajutorul cărora reflectăm totalitatea operaţiilor economico-financiare legate de patrimoniu, se realizează prin clasificarea ansamblului conturilor, constituit într-un sistem unitar, coerent, creat în concordanţă cu structura şi conţinutul patrimoniului pe care-l reflectă.

Această operaţie de studiere a conturilor, din punct de vedere a sistemului de conturi, are la bază clasificarea mulţimii conturilor.

Ca orice clasificare, ca operaţie logică, şi clasificarea conturilor respectă unele **criterii** de împărţire, de grupare a conturilor.

Criteriile de clasificare

1. Natura economică (conţinutul economic) a elementelor patrimoniale reflectate.

2. Funcţia contabilă a conturilor.

3. Sfera de cuprindere, de reflectare a conturilor.

1. În funcţie de **natura economică** a elementelor patrimoniale reflectate, sistemul de conturi se împarte în următoarele clase mari:

a). - Clasa conturilor de mijloace economice (bunuri)
b). - Clasa conturilor de surse de finanţare a mijloacelor economice
c). - Clasa conturilor de procese economice
d). - Clasa conturilor de ordine şi evidenţă

a). - **Clasa conturilor de mijloace economice**

a_1). - grupa conturilor de active fixe sau imobilizări;
a_2). - grupa conturilor de active circulante;
a_3). - grupa conturilor de active fixe sau imobilizări, având în vedere conţinutul lor omogen, se împarte în trei subgrupe, care cuprind următoarele conturi:

$a_{3.1}$ - **Imobilizări necorporale** care cuprind următoarele conturi:
- cheltuieli de constituire a societăţii (întreprinderii)
- cheltuieli de cercetare şi dezvoltare
- concesiuni, brevete şi alte drepturi asimilate
- fond comercial

$a_{3.2}$ - **Imobilizări corporale,** care cuprind următoarele conturi:
- Terenuri
- Mijloace fixe cu subconturi divizionare astfel
- Clădiri şi construcţii speciale
- Maşini de forţă şi utilaje energetice
- Maşini, utilaje şi instalaţii de lucru
- Aparate şi instalaţii de măsură, control şi reglare
- Mijloace de transport
- Animale de muncă
- Plantaţii
- Unelte, accesorii de producţie şi inventar gospodăresc
- Imobilizări în curs

Scanned with OKEN Scanner

$a_{3.3}$ - **Imobilizări financiare** cărora le corespund următoarele conturi:
- Titluri de participare
- Împrumuturi acordate pe termen lung
- Alte creanţe imobilizate
- Dobânzi aferente creanţelor imobilizate

Ele ţin evidenţa elementelor patrimoniale de A, care au un anumit specific privind participarea lor la circuitul economic (participare îndelungată).

a_2). - Grupa conturilor de Mijloace circulante, se împarte în:
- „Mijloace circulante materiale"
- „Mijloace circulante băneşti"
- „Mijloace circulante în decontare"

Această structură a mijloacelor circulante, pe cele trei subclase, este determinată de **trăsăturile specifice** ale unor elemente de mijloace circulante:
- forma lor de participare la circuitul economic;
- rolul pe care-l au în cadrul acestui circuit.

$a_{2.1}$). - „Mijloacele circulante materiale", cuprind următoarele conturi pentru reflectarea elementelor circulante astfel:

În sfera aprovizionării:
- Materii prime şi materiale consumabile
- Obiecte de inventar
- Combustibil
- Ambalaje
- Piese de schimb
- Produse finite
- Semifabricate
- Produse reziduale

În sfera producţiei:
- Producţie neterminată (în curs de fabricaţie)
- Ambalaje de producţie
- Seminţe şi material de plantat

În sfera desfacerii:
- Ambalaje de circulaţie
- Mărfuri

$a_{2.2}$). - **Mijloacele circulante băneşti,** se cuprind în următoarele conturi.
- Casa
- Disponibil la bancă
- Carnete de C.E.C.-uri
- Acreditive
- Acţiuni
- Acţiuni mobiliare de plasament
- Obligaţii mobiliare de plasament
- Alte valori etc.

Scanned with OKEN Scanner

$a_{2.3}$). - **Mijloacele circulante în decontare** cuprind conturile cu ajutorul cărora se ţine evidenţa raporturilor patrimoniale prin care agentul economic dă altor agenţi (persoane fizice sau juridice), bunuri sau sume de bani se urmează să pornească un echivalent. Generic, aceste raporturi se denumesc **creanţe.**

Conturile, care se cuprind, vor reflecta natura relaţiilor care se nasc:

- Clienţi - creanţe comerciale
- Debitori - creanţe diverse
- Efecte de primit - creanţe comerciale
- Decontări cu acţionarii şi asociaţii - relaţii raporturi - pentru formarea capitalului

b) - Conturile de surse de finanţare a mijloacelor economice

- Clasa conturilor de surse proprii
- Clasa conturilor de surse străine: - împrumutate şi
  - atrase

b_1) - Clasa conturilor de resurse proprii, cuprinde următoarele conturi:

- „Capital - individual"
  - social "
  - social subscris şi nevărsat"
  - social subscris şi vărsat"
- Prime legate de capital
- Diferenţe din reevaluare
- „Fonduri de dezvoltare"
- „Fond de participare a salariaţilor la profit"
- Subvenţii pentru investiţii
- Rezultatul exerciţiului
- Provizioane pentru riscuri şi cheltuieli
- Provizioane reglementate.

b_2)a) - Conturile de surse străine împrumutate, cuprind:

- „Credite pe termen lung şi mijlociu"
- „Credite pe termen scurt"
- „Împrumuturi din emisiuni de obligaţiuni"
- Datorii legate de participaţii
- Dobânzi aferente împrumuturilor şi datoriilor asimilate

b_2)b) - Conturile de surse străine atrase:

- „Furnizori"
- „Efecte de plată"
- "Creditori"
- „Decontări cu personalul remuneraţii datorate"
- „Decontări cu bugetul statului"
- „Decontări privind asigurările sociale"
- „Dividende de plătit"
- „Alte datorii"

Scanned with OKEN Scanner

După conţinutul economic corelat cu funcţia de informare, la cele două mari categorii de conturi (de mijloace economice şi de surse de finanţare) se adaugă încă două structuri:

a) - **conturi de delimitare**

b) - **conturi de regularizare (de rectificare)**

Cu ajutorul acestor două structuri de conturi, se delimitează şi rectifică valoarea elementelor patrimoniale de activ, reflectate anterior la conturile de mijloace şi, respectiv, de surse.

a) - **Din structura conturilor delimitative** fac parte conturile:

- „Cheltuieli" înregistrate în avans
- „Venituri" înregistrate în avans

Aceste conturi delimitează în timp, în raport de exerciţiul financiar curent, cheltuielile şi veniturile.

Exemplu: - **Cheltuieli cu reparaţii 12.000.000**

- Reparaţia se face în luna **ianuarie 1993**
- efectul real al reparaţiei..... 2 ani

12.000.000 „Cheltuieli" înregistrate în avans	=	%	
		„Disponibil la bancă"	10.000
		„Materiale"	10.000.000
		„Furnizori"	1.990.000

D „Cheltuieli înregistrate în avans"	C
12.000.000	500.000

$$\text{Rata lunară} = \frac{12.000.000}{24} = 500.000$$

Cheltuielile lunii ianuarie = Chetuielile înregistrate în avans 500.000

b) - Din grupa **conturilor rectificative** fac parte:

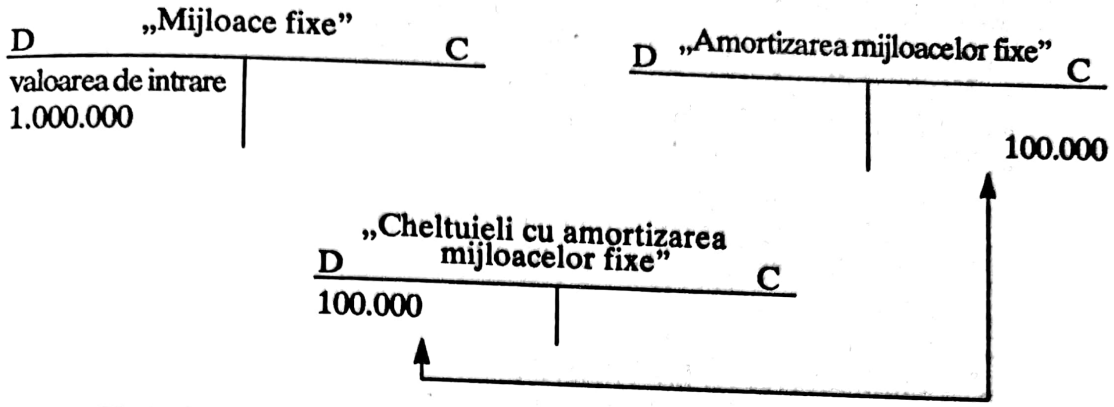
- „Amortizarea mijloacelor fixe"
- „Provizioane" pentru deprecierea valorii elementelor patrimoniale:

(- mijloace fixe şi alte imobilizări
- materiale
- produse finite
- mărfuri
- creanţe etc).
- diferenţe de preţ

Ele au rolul de a rectifica, prin adăugare sau scădere, valoarea înregistrată în contabilitatea curentă a elementelor de A sau de P.

Exemplu: „Amortizarea mijloacelor fixe"- să rectifice valoarea de intrare a mijloacelor fixe.

Scanned with OKEN Scanner



„Cheltuieli cu amortizarea" = „Amortizarea mijloacelor fixe" 100.000
Valoarea reală a Mijloacelor fixe = Valoarea de intrare - Amortizarea
1.000.000 - 100.000 = 900.000

c) - **Conturi de procese economice (de gestiune)**

În afara grupelor de conturi prezentate (conturi de bilanţ), în schema de clasificare a conturilor apare o structură distinctă numită conturi **de procese economice (de gestiune)** de rezultate. Din această mare structură fac parte următoarele **grupe:**

a) - conturi de cheltuieli -la nivelul întreprinderii
b) - conturi de venituri -la nivelul întreprinderii
c) - conturi de gestiune internă

a) - **Conturile de cheltuieli** - cu ajutorul lor urmărim şi reflectăm consumul de resurse. Aceste conturi sunt acelea care se deschid pentru reflectarea cheltuielilor pe structura primară a acestora. Astfel, avem:

- Cheltuieli cu materii prime şi materiale auxiliare
- Cheltuieli cu combustibil, apă, energie
- Cheltuieli cu lucrări şi servicii executate de terţi
- Cheltuieli privind mărfurile
- Cheltuieli cu amortizarea
- Cheltuieli cu salariile
- Cheltuieli cu C.A.S.
- Cheltuieli cu ajutorul de şomaj
- Cheltuieli cu impozite şi taxe
- Cheltuieli financiare (dobânzi)
- Cheltuieli excepţionale
- Cheltuieli cu provizioanele

b) - **Conturile de venituri** - cu ajutorul lor se reflectă sumele provenite, încasate de la agenţii economici de către un agent economic, în schimbul produselor, lucrărilor, serviciilor prestate acestora.

Din această grupă fac parte următoarele **conturi** (ţinând cont de activitatea care angajează cheltuieli şi produce venituri):

- „Venituri din vânzarea produselor finite";
- „Venituri din vânzarea produselor semifabricate";

Scanned with OKEN Scanner

- „Venituri din vânzarea lucrărilor şi serviciilor prestate";
- „Venituri din vânzarea produselor reziduale";
- „Venituri din vânzarea mărfurilor";
- „Venituri din producţia stocată";
- „Venituri din alte activităţi";
- „Venituri din studii şi cercetări";
- „Venituri din locaţii de gestiune şi chirii, redevenţe";
- „Venituri din producţia de imobilizări";
- „Venituri financiare";
- „Venituri din participaţii";
- „Venituri din creanţe imobilizate";
- „Venituri din titluri de plasament cedate";
- „Venituri din diferenţe de curs valutar";
- „Venituri din dobânzi";
- „Venituri din despăgubiri şi penalităţi";
- „Venituri din cedarea activelor".

c) În vederea reflectării operaţiilor economice privind cheltuielile, veniturile şi rezultatele, la nivelul structurilor interne ale întreprinderii, în clasificarea generală a conturilor este prevăzută o grupă referitoare la **conturile de gestiune internă**, cu ajutorul cărora se vor controla, evidenţia cheltuielile, veniturile şi uneori, rezultatele la nivelul secţiilor, atelierelor, subdiviziunilor întreprinderii şi se va calcula costul efectiv al producţiei obţinute.

Aceste **conturi** sunt următoarele:

- „Deconturi interne privind cheltuielile";
- „Deconturi interne privind producţia obţinută";
- „Cheltuielile activităţii de bază";
- „Cheltuielile activităţilor auxiliare";
- „Cheltuielile comune ale secţiilor";
- „Cheltuielile generale ale unităţii";
- „Cheltuielile de desfacere";
- „Costul producţiei obţinute";
- „Costul producţiei în curs de execuţie".

d) **Conturile de ordine şi evidenţă.** Această grupă cuprinde conturi cu ajutorul cărora se ţine evidenţa elementelor de bunuri, de valori, care din punct de vedere patrimonial nu aparţin titularului de patrimoniu. Ele se mai numesc şi **conturi extrapatrimoniale** (în afara bilanţului) sau conturi speciale care se grupează astfel:

1. Angajamente acordate
2. Angajamente primite
3. Alte conturi în afara bilanţului

1. **Angajamente acordate**: giruri, cauţiuni, garanţii.
2. **Angajamente primite**: giruri, cauţiuni, garanţii.
3. **Alte conturi** în afara bilanţului:

- Mijloace fixe luate cu chirie;
- Materiale primite spre prelucrare sau pentru reparaţii;
- Materiale primite spre păstrare etc.

Scanned with OKEN Scanner

Concluzionând asupra clasificării conturilor prezentate, acestea se pot încadra în următoarea **schemă**, după conţinutul economic:

SCHEMĂ DE CLASIFICARE A CONTURILOR

TREPTE DE CLASIFICARE				
CONŢINUTUL ECONOMIC				
Categorii (clase)	Grupe	Subgrupe	Conturi	Funcţia contabilă
0.	1.	2.	3.	4.
1. Conturile mijloacelor economice	1.1. Conturile mijloacelor fixe şi investiţiilor (sau de imobilizări)	1.1.1. Mijloace fixe corporale (sau imobilizări materiale)	- **Terenuri** (cu sau fără construcţii, cu zăcăminte, agricole, cu plantaţii, cu păduri etc.) - **Mijloace fixe** clădiri, construcţii speciale, inclusiv lucrări de infrastructură, drumuri, poduri, căi ferate etc.; maşini şi utilaje energetice, maşini şi instalaţii pentru producţie; unelte, dispozitive şi instrumente; mijloace transport; animale de producţie şi reproducţie; plantaţii, fond bibliotecar, inventar gospodăresc şi de informatică etc.	A A
		1.1.2. Mijloace fixe necorporale (sau imobilizări nemateriale)	- Cheltuieli de dezvoltare; 201 - Brevete, licenţe şi mărci de fabrică; 203 - Concesiuni, locaţii de gestiune şi fond comercial; 205 207 - Proiecte informatice (logice); - Alte mijloace fixe necorporale. 208	A A A A A
		1.1.3. Investiţii (imobilizări) în curs	- Investiţii (imobilizări) corporale în curs; - Investiţii (imobilizări) necorporale în curs.	A A
		1.1.4. Investiţii (imobilizări) financiare	- Titluri de participare (la formarea capitalului altor societăţi comerciale); - Alte titluri imobilizate; - Împrumuturi (credite) acordate pe termen lung; - Dobânzi privind împrumuturile acordate pe termen lung.	A A A A

Scanned with OKEN Scanner

0.	1.	2.	3.	4.
		1.1.5. Conturi rectificative ale mijloacelor fixe și investițiilor	- Amortizarea (și uzura) mijloacelor fixe (la unitățile economice); - Provizioane (rezerve) privind deprecierea mijloacelor fixe și investițiilor (inclusiv titlurilor de participare și altor creanțe imobilizate). La acestea pot fi conturi sintetice sau grupe, corespunzătoare conturilor sintetice anterioare.	P P
	1.2. Conturile mijloacelor circulante	1.2.1 Conturile mijloacelor circulante bănești și ale altor valori financiare (sau conturi financiare)	- Disponibilități (sau conturi curente) la bănci în lei; - Disponibil la bănci în devize; - Casa în lei; - Casa în devize; - Carnete de cecuri cu limită de sumă; - Acreditive în lei; - Acreditive în devize; - Acțiuni proprii (emise și răscumpărate). - Acțiuni mobiliare de plasament (cumpărate) - Obligațiuni mobiliare de plasament (cumpărate) - Instrumente de trezorerie - Alte valori de încasat (cecuri, efecte comerciale scontate de încasat) - Alte valori financiare (timbre, bilete călătorie, bonuri valorice de carburanți, bilete de tratament și odihnă etc.)	A A A A A A A A A A A A A
		1.2.2. Conturile mijloacelor circulante materiale (sau de stocuri)	- Materiale (pentru activitatea de exploatare în stoc) - Materiale și obiecte de inventar în curs de aprovizionare - Obiecte de inventar - Bacaramente și amenajări provizorii - Animale tinere și la îngrășat - Produse finite - Semifabricate - Produse și semifabricate aflate la terți - Mărfuri - Ambalaje	A A A A A A A A A A

Scanned with OKEN Scanner

0.	1.	2.	3.	4.
		1.2.3. Conturile mijloacelor circulante în decontare	- Decontări cu acţionarii şi asociaţii (pentru capitalul subscris şi nedepus) - Alte decontări cu acţionarii şi asociaţii - Clienţi - Clienţi cu plata în rate - Efecte comerciale de primit (şi de încasat) - Avansuri şi aconturi acordate furnizorilor - Credite acordate pe termen scurt şi mijlociu - Debitori - Decontări din operaţiuni în curs de lămurire (debitori incerţi) - Decontări interne (între unitate şi subunităţi, între unităţi şi între unitate şi organul superior de resort)	A A-P A A A A A A A A+
		1.2.4. Conturile rectificative ale mijloacelor circulante	- Diferenţe (abateri) de preţ la materiale şi obiecte de inventar - Uzura obiectelor de inventar - Diferenţe (abateri) de preţ la produsele finite - Diferenţe (abateri) de preţ la semifabricate - Diferenţe de preţ la produse - Conturi de provizioane privind deprecierea mijloacelor circulante	A P A A A P
2. Conturile surselor mijloacelor economice	2.1. Conturile surselor proprii	2.1.1. Conturile surselor proprii permanente	- Capital social (la unităţile economice) - Fond social (la unităţile economice, cooperaţii)	P P
		2.1.2. Conturile altor surse proprii	- Fond de dezvoltare - Fond de rezervă - Fond de asigurare - Fondul primelor decapital - Diferenţe din reevaluarea activelor - Fond de participare la beneficii - Alte fonduri speciale - Subvenţii pentru investiţii - Provizioane (rezerve) de interes general ale întreprinderii (ca de exemplu: pentru riscuri, şi cheltuieli de repartizat pe mai multe perioade, amortizări derogatorii, creşteri de preţuri şi fluctuaţii de schimb la devize)	P P P P P P P P P

Scanned with OKEN Scanner

0.	1.	2.	3.	4.
	2.2. Conturile surselor străine	2.2.1. Conturile surselor împrumutate	-Credite obţinute în lei (pe termen scurt, mijlociu, lung) -Credite obţinute în devize (pe termen scurt, mijlociu, lung) -Împrumuturi obţinute pe bază de obligaţiuni sau alte valori emise	P P P
		2.2.2. Conturile surselor comerciale	- Furnizori - Efecte comerciale de plătit - Furnizori şi antreprenori pentru investiţii - Efecte comerciale de plătit pentru investiţii - Achizitori şi producători agricoli	p p p p p
		2.2.3. Conturile surselor salariale şi asimilate acestora	- Decontări cu salariaţii - Alte deconturi privind salariile	P P
		2.2.4. Conturile surselor (obligaţiilor) fiscale şi sociale	- Decontări cu bugetul statului - Decontări privind asigurările sociale - Decontări privind contribuţia la fondul de şomaj	P P P
		2.2.5. Conturi ale altor surse străine	- Decontări privind dividendele de plătit - Creditori - Decontări privind operaţiunile de mandat - Alte fonduri şi finanţări (străine)	P P P P
3. Conturile proceselor economice	3.1. Conturile de cheltuieli	3.1.1. Conturi de calculaţie a costurilor	**-Potrivit structurii actuale, predominantă fiind cea pe articole de calculaţie** - Cheltuielile activităţii de bază - Cheltuielile activităţilor auxiliare	 A A
		3.1.2. Conturi de colectare şi repartizare a cheltuielilor	- Cheltuieli comune ale secţiilor (principale) - Cheltuieli generale ale unităţii (sau întreprinderii) - Cheltuieli de desfacere (în industrie) sau cheltuieli de circulaţie (în comerţ) - Cheltuieli pentru acţiuni social-culturale şi sportive - Cheltuieli finanţate de la buget - Cheltuieli financiare - Cheltuieli excepţionale - Cheltuielile instituţiei (publice)	A A A A A A A A

Scanned with OKEN Scanner

0.	1.	2.	3.	4.
		3.1.3. Conturi de control al programului de producţie şi costurilor	- Decontarea producţiei	A - P
		3.1.4. Conturi de delimitare de cheltuieli	- Cheltuieli anticipate (sau de repartizare pe mai multe perioade de gestiune, sau efectuate în avans) - Cheltuieli de efectuat (în viitor)	A A
Potrivit structurii predominante pe elemente de cheltuieli				
	3.1. Conturi de cheltuieli	3.1.1. Conturi de cheltuieli de exploatare	- Amortizarea mijloacelor fixe - Materii prime - Materiale auxiliare - Energie, combustibil, apă, carburanţi şi lubrefianţi - Servicii făcute de terţi - Alte cheltuieli materiale - Salarii - Impozite - Contribuţia unităţii la asigurările sociale - Contribuţia unităţii la fondul de şomaj - Alte cheltuieli curente (cu valoarea imobilizărilor vândute-cedate) - Alte cheltuieli cu munca vie	A A A A A A A A A A A A
		3.1.2. Conturi de cheltuieli financiare	- Cheltuieli privind dobânzile şi spezele bancare - Cheltuieli cu emisiunea de obligaţiuni şi cu primele de rambursare - Cheltuieli privind valoarea contabilă a titlurilor imobilizate cedate - Pierderi din creanţe legate de participări - Cheltuieli privind sconturile acordate - Cheltuieli privind titlurile de plasament cedate - Alte cheltuieli financiare	A A A A A A A
		3.1.3. Conturi de cheltuieli excepţionale (sau extraordinare)	- Cheltuieli extraordinare privind amortizările - Cheltuielile extraordinare privind provizioanele pentru riscuri şi cheltuieli	A A

Scanned with OKEN Scanner

0.	1.	2.	3.	4.
			- Cheltuieli extraordinare privind provizioanele pentru deprecieri - Cheltuieli privind provizioanele reglementate	A A
	3.2. Conturi de venituri	3.2.1. Conturi de venituri curente	- Venituri din activitatea de bază (din vânzări de produse, semifabricate, lucrări şi servicii, mărfuri etc.) - Venituri din alte activităţi (vânzări de materiale, ambalaje, lucrări şi servicii cu caracter industrial) - Venituri financiare (din titluri şi alte creanţe, imobilizate, din titluri mobiliare de plasament, din vânzări de titluri, din dobânzi la disponibilităţile din conturi, din sconturi obţinute etc.)	P P P
		3.2.2. Conturi delimitative de venituri	- Venituri anticipate - Venituri de realizat	P P
	3.3. Conturi de rezultate financiare	3.3.1. Conturi privind stabilirea rezultatelor financiare	- Rezultatul exerciţiului (beneficii şi pierderi) - Beneficii (profit) - Pierderi - Pierderi din calamităţi - Rezultat reportat (din anul precedent)	P-A P A A P-A
		3.3.2. Conturi privind repartizarea beneficiilor (profitului) rectificative de rezultate financiare	- Repartizarea beneficiilor (profitului), pentru: fond de rezervă impozite, fond de premii, fond de dividende, dezvoltare etc.	A
4. Conturi în afara bilanţului	4.1. Angajamente acordate		- Giruri, cauţiuni, garanţii - Alte angajamente primite	A A
	4.2. Angajamente primite		- Giruri, cauţiuni, garanţii - Alte angajamente primite	A A

Scanned with OKEN Scanner

0.	1.	2.	3.	4.
	4.3. Alte conturi în afara bilanţului		- Mijloace fixe luate cu chirie - Valori materiale primite spre prelucrare sau reparare - Valori materiale primite spre prelucrare sau în custodie - Debitori scoşi din activ urmăriţi în continuare - Debitori din amenzi şi penalităţi pretinse - Alte valori în afara bilanţului	

Clasificarea prezentată are un rol teoretic, metodologic care dă posibilitatea încadrării conturilor în clase, grupe, subgrupe, cu caracter omogen.

În funcţie de conţinutul economic al elementelor patrimoniale pe care le reflectă, conturile vor funcţiona fie după regulile conturilor de A, fie după regulile conturilor de P.

Clasificarea este premisa pentru elaborarea instrumentului practic de lucru pentru organizarea contabilităţii, care se numeşte **„Planul de conturi"**.

După funcţia contabilă pe care o îndeplinesc, conturile se împart în:

- de A

- de P

Conturile de A: cu ajutorul lor urmărim şi controlăm din punct de vedere valoric existenţa şi mişcarea (intrarea şi ieşirea) tuturor elementelor patrimoniale de A. Şi anume pentru conturile de:

- Mijloace fixe şi alte imobilizări
- Mijloace circulante
- Cheltuieli

Conturile de P: se deschid pentru toate elementele patrimoniale de P şi anume:

- pentru conturile de surse proprii
- pentru conturile de surse străine
- pentru conturile de venituri

Pe lângă cele două categorii de conturi (de A şi de P), sunt şi conturi care ţin evidenţa unor elemente patrimoniale de A sau de P şi care datorită conţinutului economic al operaţiilor reflectate, pot să funcţioneze fie după regulile conturilor de A, fie după regulile conturilor de P.

Acestea se numesc **conturi bifuncţionale** (exemplu: contul de „Profit şi pierdere").

După sfera de cuprindere a elementelor patrimoniale pe care le reflectă, conturile se împart în:

1.- Conturi sintetice

2.- Conturi analitice

1.- **Conturile sintetice**, servesc pentru evidenţa în expresie valorică (bănească) a unei anumite categorii de mijloace (mijloace fixe, materiale, produse finite etc.), a unor procese economice (aprovizionare, producţie, desfacere etc.), sau a unor surse, respectiv obligaţii ale întreprinderii (Fonduri, Capital, Rezerve, Credite, Furnizori, Creditori).

În aceste conturi sunt sintetizate şi grupate informaţiile privind mai multe elemente patri-

Scanned with OKEN Scanner

moniale de acelaşi fel, fapt pentru care se numesc **conturi sintetice**, şi formează aşa-numita **evidenţă sintetică.**

Spre exemplu, contul sintetic „Materii prime" sintetizează datele despre mai multe feluri de materiale (fier, tablă, cuie, stofă, sârmă) de care dispune întreprinderea, sau contul „Furnizori", sintetizează informaţiile reprezentând datoriile pe care întreprinderea le are faţă de o alta, de la care s-a aprovizionat cu materii prime şi materiale.

Conturile sintetice dau posibilitatea cunoaşterii situaţiei de ansamblu a unei categorii de mijloace economice, surse etc. Ele se folosesc pentru generalizarea informaţiilor referitoare la existenţa şi mişcarea fondurilor materiale şi băneşti de care dispun întreprinderile.

Aceasta se realizează prin înscrierea conturilor sintetice în balanţa de verificare şi preluarea, într-o formă generalizată şi sintetizată a soldurilor acestor conturi, ca posturi, în activul şi pasivul bilanţului.

2.- **Conturile analitice.** Pentru cunoaşterea activităţii, controlul şi conducerea operativă a întreprinderii, informaţiile din conturile sintetice nu sunt suficiente. Astfel, întreprinderea trebuie să cunoască nu numai totalul diferitelor mijloace şi surse ale acestora, ci şi componentele lor. Spre exemplu, nu este suficient să se cunoască din contul sintetic „Produse finite" numai costul planificat (sau alt preţ) al tuturor produselor finite aflate în magazie, ci şi ce anume produse finite există, care este cantitatea şi costul, sau preţul, fiecărui produs.În acest scop, în afară de conturile sintetice, în contabilitate se folosesc şi conturi analitice. Deci, conturile analitice se folosesc ca desfăşurătoare ale unor conturi sintetice, pentru a reflecta structura internă a acestora, în funcţie de anumite criterii. Cu ajutorul lor se ţine evidenţa unor părţi componente ale elementelor patrimoniale din conturile sintetice, folosindu-se pentru înregistrarea datelor, atât etalonul bănesc, cât şi etalonul natural - acolo unde este cazul.

Spre deosebire de conturile sintetice, care înregistrează elementele grupate în funcţie de caracteristicile lor generale, conturile analitice evidenţiază elementele individualizate, în funcţie de trăsăturile lor specifice. Ca exemplu de conturi analitice, putem menţiona în cadrul contului sintetic „Materiale", câteva, şi anume: benzine, ulei auto, cuie, scândură etc., iar în cadrul contului sintetic „Furnizori", putem avea ca exemple, conturile analitice: Uzinele „Tractorul"; Uzinele „Faur"; Întreprinderea „Semănătoarea"; Fabrica „Victoria" etc.

Întregul sistem de detaliere a operaţiilor sintetice cu ajutorul conturilor analitice poartă denumirea de **evidenţă analitică.**

Gradul de detaliere a conturilor sintetice în conturi analitice depinde de mai mulţi factori, între care menţionăm: complexitatea activităţii întreprinderii, gradul de generalizare a elementelor patrimoniale înregistrate şi urmărite cu ajutorul conturilor sintetice, cerinţele conducerii operative, a controlului integrităţii patrimoniului şi a analizei economico-financiare a activităţii întreprinderii.

Trebuie precizat că pentru evidenţa unor anumite elemente de activ sau de pasiv se folosesc atât conturi sintetice, cât şi conturi analitice, unele cu altele nu se exclud, ci se completează.

Între conturile sintetice şi analitice există o strânsă legătură, orice operaţie economică (intrări de materiale, ieşiri de materiale, sau de produse finite etc.) înregistrată într-un cont analitic, trebuind să fie înregistrată şi în contul sintetic din care derivă contul analitic respectiv.

Scanned with OKEN Scanner

Între datele din contul sintetic şi cele din conturile analitice trebuie să existe în permanenţă o concordanţă, şi anume:

- totalul soldurilor iniţiale ale conturilor analitice este egal cu soldul iniţial al contului sintetic;
- totalul sumelor înregistrate în debitul conturilor analitice trebuie să fie egal cu totalul sumelor din debitul contului sintetic respectiv;
- totalul sumelor înregistrate în creditul conturilor analitice trebuie să fie egal cu totalul sumelor din creditul contului sintetic respectiv;
- totalul soldurilor finale ale conturilor analitice trebuie să fie egal cu soldul final al contului sintetic.

În cazul unor conturi bifuncţionale, pentru prima şi ultima corelaţie este necesar să se ţină seama de sensul soldurilor - debitor sau creditor - conturilor analitice. În acest caz, corelaţia va fi următoarea: diferenţa dintre suma soldurilor debitoare şi suma soldurilor creditoare ale conturilor analitice este egală cu soldul contului sintetic (debitor sau creditor).

Menţionăm de asemenea că, în timp ce în conturile sintetice operaţiile economice se înregistrează numai în expresie bănească, în evidenţa analitică operaţiile economice sunt înregistrate atât în expresie bănească, cât şi cantitativă (natural), bineînţeles acolo unde este cazul.

Exprimarea în etalon natural (cantitativ) alături de cea valorică a mijloacelor economice, prezintă o importanţă deosebită pentru cunoaşterea şi controlul fiecărui element în parte, asigurând integritatea patrimoniului.

Este de neconceput o verificare eficientă a gestiunii de valori materiale, fără o evidenţă cantitativă şi valorică a fiecărui material sau produs finit care trebuie să existe în magazie, lucru care se realizează în primul rând cu ajutorul evidenţei analitice.

De asemenea, pe baza datelor din conturile analitice se pot stabili, periodic şi operativ, drepturile şi obligaţiile financiare ale întreprinderii faţă de alte unităţi, instituţii sau persoane; se pot calcula cheltuielile de producţie pe feluri de procese economice, pe feluri de cheltuieli, pe produse, lucrări sau servicii, pe obiecte de calculaţie, în general.

Caracterizarea claselor şi grupelor de conturi

- Conturile de bilanţ - cuprind conturile care, prin conţinutul lor economico-financiar, reflectă elementele de A şi P, care cuprind patrimoniul agenţilor economici.

Cu ajutorul informaţiilor se calculează indicatorii specifici bilanţului contabil. Fiecare cont, sau mai multe conturi, se regăsesc în bilanţul contabil sub forma **grupelor, capitolelor sau a posturilor de bilanţ.**

În raport de cele două structuri ale patrimoniului - mijloace economice şi surse de finanţare - conturile din această clasă se împart în două grupe şi anume:

- Grupa **Conturilor de Mijloace Economice**
- Grupa **Conturilor de Surse ale Mijloacelor Economice**

Din motive informaţionale şi gestionare, s-au mai creat alte două grupe de conturi:

- Grupa **conturilor de regularizare** (delimitative)
- Grupa **conturilor de rectificare**

Scanned with OKEN Scanner

Caracterizarea succintă a acestor grupe de conturi

1. Conturile de mijloace economice, ţin evidenţa elementelor patrimoniale de activ. Ele asigură informaţia privind **evidenţa şi gestiunea** averii agentului economic (mijloace fixe, mijloace circulante, cheltuieli).

Ele sunt conturi de activ. **Se debitează** cu intrările de mijloace economice prin: aportul proprietarilor, obţinerea de credite; prin angajamentele financiare create faţă de terţi, şi prin realizarea propriului rezultat. **Se creditează** cu ieşirile de mijloace economice prin consumarea lor, diminuarea capitalului propriu, rambursarea creditelor şi achitarea datoriilor. **Soldul conturilor este debitor** - reprezintând contravaloarea bunurilor materiale aflate în stoc, mijloacelor băneşti şi creanţelor aflate în sold.

2. **Conturile surselor de finanţare** -ţin evidenţa surselor de finanţare a mijloacelor economice şi a cheltuielilor agenţilor economici.

Ele furnizează informaţii privind evidenţa şi controlul gestionar al situaţiei financiare a întreprinderii. Sunt **conturi de pasiv. Se creditează** cu ocazia constituirii societăţilor comerciale prin aportul proprietarilor, acţionarilor şi asociaţilor, prin **creditare** pe calea **datoriilor, şi din rezultatele proprii activităţi. Se debitează**: la **diminuarea surselor** de finanţare, ca urmare a **reducerii** capitalului, **rambursarea creditelor**, a **achitării datoriilor** şi **acoperirea** unor **cheltuieli.** Soldul conturilor este **creditor** şi reprezintă sursele de finanţare a mijloacelor economice.

Conturile de regularizare - sunt utilizate pentru delimitare în timp, pe ani, pe **exerciţii financiare a cheltuielilor şi veniturilor.**

Scopul lor este de a separa cheltuielile efectuate şi veniturile realizate ale anului curent de cele ale anilor viitori sau precedenţi.

Exemple de conturi: - Cheltuieli anticipate înregistrează cheltuielile efectuate în anul curent de **exerciţiu financiar**, dar care privesc rezultatul anilor viitori de exerciţiu financiar.

- **Venituri** anticipate înregistrează veniturile realizate în perioada curentă, care se vor încorpora în rezultatele perioadelor viitoare.

- **Cheltuieli prelimitate** (Rezerve) - înregistrează cheltuielile efectuate în anul curent de gestiune, însă devin exigibile (plătibile) sau consumabile în anii următori de gestiune. Exemplu: cheltuielile cu reparaţiile capitale, indemnizaţiile de concediu,etc.

- **Venituri de realizat** - evidenţiază veniturile ce se vor realiza în viitor, dar sunt înregistrate produse în anul curent de gestiune.

Exemplu: dobânzile de încasat; chiriile de încasat.

Conturile de regularizare asigură o activizare (transformare în active) sau o pasivizare (transformare în pasive) a cheltuielilor, respectiv a veniturilor.

Conturile de rectificare (rectificative) - sunt utilizate pentru corectarea prin scăderea **valorii contabile de înregistrare** a activelor, şi prin adunare, a **valorii datoriilor**. Ele apar datorită deprecierii valorii unor active, sau creşterii valorii unor datorii.

Exemplu: Un stoc de **materiale** are o **valoare contabilă** iniţială de 1.000 lei. La sfârşitul anului de exerciţiu financiar, această valoare devine 900 lei, stocul s-a depreciat cu 100 lei. Diferenţa de 100 lei se poate înregistra fie prin creditarea **contului de Materii prime**, fie prin **crearea** unui cont rectificativ de pasiv, numit „Provizionarea pentru deprecierea materialelor". Se recomandă ultima variantă, utilizându-se conturile de **Provizioane,** drept conturi **rectificative**. Cu ajutorul acestor conturi se corectează valoarea de înregistrare din contabilitate în scopul determinării valorii reale a activelor şi datoriilor.

Scanned with OKEN Scanner

Deci: - Valoarea reală a activelor = Valoarea de înregistrare în contabilitate a activelor Diferenţă privind deprecierea valorii de activ (cont rectificativ cu funcţie contabilă de pasiv)

- Valoarea reală a pasivelor = Valoarea de înregistrare în conturi a datoriilor + Diferenţa privind creşterea valorii datoriilor.

Exemplu de **cont rectificativ: Amortizarea mijloacelor fixe - cont rectificativ** cu funcţie contabilă de pasiv.

- Cont Mijloace fixe - valoarea de inventar	1.000.000
- Cont Amortizare Mijloace fixe	200.000
Valoarea reală (netă)	800.000

Conturile de gestiune

Conturile din această clasă ţin evidenţa cheltuielilor, veniturilor şi rezultatelor agenţilor economici. Pentru acest motiv, se mai pot numi şi **conturi de procese** sau **conturi de gestiune.** Aceste conturi furnizează informaţii necesare proceselor de formare a rezultatelor. Ele sunt:

Conturi de cheltuieli	Conturi de venituri	Conturi de rezultate

Conturile de cheltuieli - evidenţiază consumul resurselor în **scopul realizării obiectului de activitate a agentului economic.** Ele evidenţiază cheltuielile corespunzătoare celor trei activităţi: de exploatare, activitatea financiară, şi excepţionale; sau după natura sau felul resurselor utilizate (consum de materiale, salarii, amortizări, CAS, şomaj etc.)

Aceste conturi sunt conturi de **activ.**

Se debitează cu: cheltuielile efectuate în cursul exerciţiului financiar.

Se creditează cu: decontarea cheltuielilor asupra rezultatului obţinut. **Nu prezintă sold.**

Conturile de venituri - ţin evidenţa rezultatelor obţinute ca produs al activităţii de exploatare, financiare şi excepţionale. Aceste conturi se diferenţiază în raport de felul sau sursa de venit (vânzări de produse, mărfuri, dobânzi încasate). Au funcţie contabilă de pasiv. Se **creditează** cu **veniturile** obţinute ca produs al propriei activităţi.

Se debitează cu încorporarea, decontarea venitului asupra rezultatelor. **Nu prezintă sold.**

Delimitarea veniturilor este diferită în funcţie de definiţia acestora. Teoria şi practica reţine două ipoteze:

a) - consideră venituri, toate produsele facturate clienţilor sau încasate de la clienţi.

b) - consideră venituri, toate produsele în faza de obţinere, ca rezultat al producţiei.

Utilizând ultima soluţie, pentru determinarea veniturilor realizate, care se încorporează în rezultate, se foloseşte umătoarea relaţie de calcul:

Venit realizat încorporat în rezultat	=	Venit realizat ca rezultat al producţiei	+	Stoc de produse finite P.N. mărfuri la începutul anului	-	Stoc de produse finite P.N. mărfuri la sfârşitul anului

Scanned with OKEN Scanner

Conturile de rezultate

Cuprind: **Rezultatul exercițiului financiar** (Beneficii sau Pierdere).

Rezultatul exercițiului financiar ține evidența întregului proces de formare a rezultatelor. Astfel, **în credit** - se reflectă felurile de Venituri, grupate pe categorii de activități, iar **pe debit**: felul Cheltuielilor ocazionate de obținerea veniturilor, grupate pe felurile de activități. Tot în debitul acestor conturi sunt reflectate și cheltuielile, sub forma impozitului pe beneficiu, și participarea salariaților la profit.

Contul poate avea sold creditor și reprezintă **beneficiul net** sau **bilanțier**, sau sold debitor și reprezintă **pierderea netă.** Soldul contului este preluat în **bilanț contabil în Pasiv.** Contul Rezultatul exercițiului financiar, este concretizat prin contul **Profit și pierdere,** care se utilizează de fapt pentru reflectarea tuturor operațiilor privind cheltuielile și veniturile agenților economici.

Conturile de gestiune internă

Evidențiază circuitul patrimoniului intern al agentului economic.

Ele reflectă atât mijloacele fixe - stocuri, cât și cheltuielile și veniturile, rezultatele gestionate la nivelul structurii interne ale agentului economic (uzine, fabrici, secții, ateliere etc.) și asigură calculul costului efectiv al producției (produse finite, semifabricate, lucrări, servicii etc.)

Conturile de ordine și evidență

Cuprind conturile care înregistrează valorile economice ce nu fac parte din patrimoniul agentului economic. Se mai numesc și **conturi în afara bilanțului.**

Conturile de evidență - evidențiază valorile materiale și bănești aflate temporar în circuitul economico-financiar al unității, fără a face parte din patrimoniul acestuia. Exemplu: Mijloace fixe cu chirie; Materiale primite spre prelucrare; Mijloace fixe primite în custodie; Debitorii care sunt scoși din activ și urmăriți în continuare.

Se debitează cu **intrările** temporare de valori.

Se creditează cu **ieșirile** la restituirea valorii.

În această structură a **conturilor în afara bilanțului** se mai cuprind și conturile care țin evidența angajamentelor acordate și a angajamentelor primite: giruri, cauțiuni, garanții. Au aceeași funcție: se debitează la constituirea angajamentelor respective și se creditează cu stingerea lor, funcționând pe principiul contabilității în partidă simplă.

Scanned with OKEN Scanner

7. NORMAREA CONTABILITĂŢII, PLANUL DE CONTURI

Contabilitatea s-a impus atât pe plan teoretic, cât şi pe plan practic. Pe **plan teoretic**, este creată o teorie a contului, a bilanţului şi a altor categorii specifice contabilităţii. Pentru aplicarea şi îndeplinirea acestor cerinţe teoretice, contabilitatea are nevoie de un cadru normativ, care să-i asigure caracterul unitar al conceptelor, al instrumentelor şi al mijloacelor de lucru. Această cerinţă se realizează prin acţiunea de **normare** (normalizare).

Normarea contabilă, înseamnă acţiunea prin care se asigură un cadru unitar de utilizare a conturilor şi a celorlalte instrumente ale contabilităţii pentru reflectarea patrimoniului şi a mişcării lui.

Instrumentul principal al normării contabilităţii îl constituie **planul de conturi.**

Planul de conturi este lista tuturor conturilor constituite într-un sistem, care se utilizează pentru evidenţa şi controlul valoric a mişcării elementelor patrimoniale. Prin planul de conturi se asigură elementele cu caracter unitar privind:

- denumirea conturilor
- conţinutul lor economic
- funcţia contabilă
- simbolul lor.

Deşi planul de conturi are la bază aspectele teoretice stabilite de clasificarea conturilor, el asigură gruparea şi ordonarea acestor conturi în scopul organizării contabilităţii, după **două criterii**:

a) - criteriul bilanţier
b) - criteriul funcţional

a) - **Gruparea conturilor** în planul de conturi după **criteriul bilanţier**, presupune formarea de clase, grupe şi conturi având în vedere structura patrimoniului reflectat în bilanţ, şi structura contului de rezultate, astfel:

- conturi pentru active fixe (imobilizări)
- conturi pentru active circulante (stocuri, decontări, mijloace băneşti)
- conturi pentru surse proprii
- conturi pentru surse atrase
- conturi pentru cheltuieli
- conturi pentru venituri
- conturi pentru rezultate

b) - După **criteriul funcţionalităţii**, gruparea conturilor cere ca aceste conturi să fie grupate având în vedere fazele circuitului capitalului:

- pentru constituirea capitalului
- pentru aprovizionare
- pentru producţie
- pentru desfacere
- pentru formarea şi repartizarea rezultatelor

În prezent, este elaborat un proiect de plan de conturi, ce se va aplica începând cu ianuarie 1994 după modelul european, care este construit pe criteriul bilanţier (anexa 1 pag. 110)

Acest plan de conturi cuprinde următoarele clase:

Scanned with OKEN Scanner

Clasa 1. Conturi de capitaluri
Clasa 2. Conturi de imobilizări
Clasa 3. Conturi de stoc şi de comenzi în curs de execuţie
Clasa 4. Conturi de terţi
Clasa 5. Conturi financiare
Clasa 6. Conturi de cheltuieli
Clasa 7. Conturi de venituri
Clasa 8. Conturi în afara bilanţului (speciale)
Clasa 9. Conturi de gestiune internă

Adoptarea unui plan de conturi este în funcţie de sistemul (concept) de organizare a contabilităţii:

- În variantă integrală
- În două circuite: - contabilitate financiară
  - contabilitate de gestiune (managerială)

1. Contabilitatea integrată - foloseşte aceleaşi conturi pentru **evidenţă**, atât a **circuitului patrimoniului extern**, cât şi a **celui intern.**

La noi, se utilizează Contabilitatea integrată, şi are la bază următorul **plan de conturi**:

Clasa 1. Conturi de imobilizări
Clasa 2. Conturi de stocuri
Clasa 3. Conturi de mijloace băneşti (financiare)
Clasa 4. Conturi de decontări (terţi - creanţe - obligaţii)
Clasa 5. Conturi de cheltuieli
Clasa 6. Conturi de venituri
Clasa 7. Conturi de capital, fonduri, rezerve şi rezultate
Clasa 8. Cont de credite bancare şi împrumuturi
Clasa 9. Liberă
Clasa 10. Conturi de ordine şi evidenţă (în afara bilanţului)

Contabilitatea în două **circuite** presupune un plan de conturi în care **conturile** sunt delimitate în **două secţiuni**:

a) - Pentru contabilitatea financiară
b) - Pentru contabilitatea de gestiune internă.

1. **Contabilitatea financiară** operează şi utilizează conturile sintetice şi subconturile din clasele 1-7, cu menţiunea ca la conturile de venituri şi cheltuieli **vom reflecta** aceste structuri patrimoniale numai la nivelul întreprinderii (global) pe feluri şi pe structura activităţilor: de exploatare, financiare şi excepţionale.

2. **Contabilitatea de gestiune internă** utilizează conturile din altă grupă special creată pentru descrierea circuitului patrimoniului intern şi calculul cheltuielilor, rezultatelor pe fiecare verigă, structura organizatorică a întreprinderii, pe produse, lucrări şi servicii.

Aceste conturi pot fi:

- Decontări interne privind cheltuielile
- Decontări interne privind producţia obţinută
- Cheltuieli activitatea de bază
- Cheltuieli activităţi auxiliare
- Cheltuielile comune ale secţiei

Scanned with OKEN Scanner

- Cheltuielile generale ale unității
- Cheltuieli de desfacere
- Costul producției obținute
- Costul producției în curs de execuție

Firește, actualul cadru general al conturilor și planurile de conturi pe ramuri de activitate care se utilizează în prezent, vor fi adaptate noilor cerințe ale economiei de piață, fiind necesară o restructurare a claselor și grupelor de conturi, proces care presupune atât eliminarea unor conturi, cât și stabilirea unor noi clase, grupe și conturi, care să reflecte conținutul economic al activităților diverșilor agenți economici, și cerințele de informație, micro și macroeconomic într-o economie descentralizată și așezată pe principiile proprietății private și a economiei de piață.

Acest proces de reformă contabilă este în curs de desfășurare, proiectul **Planului de Conturi General**, fiind în experimentare la un număr de peste 50 de unități patrimoniale. La începutul anului 1994 este prevăzută generalizarea aplicării lui la toți agenții cu activitate economică, firește în urma observațiilor și îmbunătățirilor ce se vor aduce în cursul anului 1993. Acest plan contabil general are o deschidere și spre organizarea în viitor a Contabilității Naționale care își va obține informațiile într-o pondere mare din contabilitatea agenților economice conduse după acest plan de conturi.

Scanned with OKEN Scanner

MINISTERUL ECONOMIEI ŞI FINANŢELOR PROIECT

PLANUL DE CONTURI GENERAL

Clasa 1

CONTURI DE CAPITALURI

10 CAPITAL ŞI REZERVE
- 101 Capital social
  - 1011 Capital subscris nevărsat
  - 1012 Capital subscris vărsat
- 104 Prime legate de capital
  - 1041 Prime de emisiune
  - 1042 Prime de fuziune
  - 1043 Prime de aport
- 105 Diferenţe de reevaluare
- 106 Rezerve
  - 1061 Rezerve legale
  - 1063 Rezerve statutare
  - 1068 Alte rezerve
- 107 Rezultatul raportat
- 108 Contul întreprinzătorului

11 FONDURI [1)]
- 111 Fond de dezvoltare
- 112 Fond de participare la profit
- 118 Alte fonduri
- 119 Repartizări la fondul de dezvoltare

12 REZULTATUL EXERCIŢIULUI
- 121 Profit şi pierdere
- 129 Repartizarea profitului

13 SUBVENŢII PENTRU INVESTIŢII
- 131 Subvenţii pentru investiţii

14 PROVIZIOANE REGLEMENTATE [2)]
- 141 Provizioane reglementate

1) Se utilizează potrivit dispoziţiilor legale
2) Conţinutul şi utilizarea conturilor din această grupă se stabilesc în funcţie de dispoziţiile legale

Scanned with OKEN Scanner

15 PROVIZIOANE PENTRU RISCURI ŞI CHELTUIELI
151 Provizioane pentru riscuri şi cheltuieli
1511 Provizioane pentru litigii
1512 Provizioane pentru garanţii acordate clienţilor
1513 Provizioane pentru cheltuieli de repartizat pe mai multe exerciţii
1514 Provizioane pentru pierderi din schimb valutar
1518 Alte provizioane pentru riscuri şi cheltuieli

16 ÎMPRUMUTURI ŞI DATORII ASIMILATE
161 Împrumuturi din emisiuni de obligaţiuni
162 Credite bancare pe termen lung şi mijlociu
164 Datorii privind concesiunile şi alte datorii asimilate[1)]
166 Datorii legate de participaţii
167 Alte împrumuturi şi datorii asimilate
168 Dobânzi aferente împrumuturilor şi datoriilor asimilate
1681 Dobânzi aferente împrumuturilor din emisiunea de obligaţiuni
1682 Dobânzi aferente creditelor bancare pe termen lung şi mijlociu
1684 Dobânzi aferente datoriilor privind concesiunile şi alte datorii asimilate
1686 Dobânzi aferente datoriilor legate de participare
1687 Dobânzi aferente altor împrumuturi şi datorii asimilate
169 Prime privind rambursarea obligaţiunilor

CLASA 2

CONTURI DE ACTIVE IMOBILIZATE

20 IMOBILIZĂRI NECORPORALE
201 Cheltuieli de constituire
203 Cheltuieli de cercetare şi dezvoltare
205 Concesiuni, brevete şi alte drepturi şi valori asimilate
207 Fond comercial
208 Alte imobilizări necorporale

21 IMOBILIZĂRI CORPORALE
211 Terenuri
2111 Terenuri
2112 Amenajări de terenuri
212 Mijloace fixe
2121 Clădiri şi construcţii speciale
2122 Maşini de forţă şi utilaje energetice
2123 Maşini, utilaje şi instalaţii de lucru
2124 Aparate şi instalaţii de măsurare, control şi reglare

1) Se utilizează, potrivit prevederilor din contractele încheiate cu acest titlu

Scanned with OKEN Scanner

2125 Mijloace de transport
2126 Animale de muncă
2127 Plantații
2128 Unelte, accesorii de producție și inventar gospodăresc

23 IMOBILIZĂRI ÎN CURS
230 Imobilizări în curs necorporale
231 Imobilizări în curs corporale

26 IMOBILIZĂRI FINANCIARE
261 Titluri de participare
262 Titluri imobilizate ale activității de portofoliu
263 Alte titluri imobilizate
267 Creanțe imobilizate
2671 Creanțe legate de participații
2672 Împrumuturi acordate pe termen lung
2677 Alte creanțe imobilizate
2678 Dobânzi aferente creanțelor imobilizate
269 Vărsăminte de efectuat pentru imobilizări financiare

28 AMORTIZĂRI PRIVIND IMOBILIZĂRILE
280 Amortizări privind imobilizările necorporale
2801 Amortizarea cheltuielilor de constituire
2803 Amortizarea cheltuielilor de cercetare și dezvoltare
2805 Amortizarea concesiunilor, brevetelor și altor drepturi și valori similare
2805 Amortizarea fondului comercial
2808 Amortizarea altor imobilizări necorporale
281 Amortizări privind imobilizările corporale
2810 Amortizarea terenurilor
2811 Amortizarea clădirilor și construcțiilor speciale
2812 Amortizarea mașinilor de forță și utilajelor energetice
2813 Amortizarea mașinilor, utilajelor și instalațiilor de lucru
2814 Amortizarea aparatelor și instalațiilor de măsură, control și reglare
2815 Amortizarea mijloacelor de transport
2816 Amortizarea animalelor de muncă
2817 Amortizarea plantațiilor
2818 Amortizarea accesorilor de producție și inventarului gospodăresc

29 PROVIZIOANE PENTRU DEPRECIEREA IMOBILIZĂRILOR
290 Provizioane pentru deprecierea imobilizărilor necorporale
291 Provizioane pentru deprecierea imobilizărilor corporale
293 Provizioane pentru deprecierea imobilizărilor în curs
296 Provizioane pentru deprecierea imobilizărilor financiare

Scanned with OKEN Scanner

CLASA 3

CONTURI DE STOCURI ŞI PRODUCŢIE ÎN CURS DE EXECUŢIE

30 STOCURI DE MATERII ŞI MATERIALE
- 300 Materii prime
- 301 Materiale consumabile
  - 3011 Materiale auxiliare
  - 3012 Combustibili
  - 3013 Ambalaje
  - 3014 Piese de schimb
  - 3015 Seminţe şi materiale de plantat
  - 3016 Furaje
  - 3018 Alte materiale consumabile
- 308 Diferenţe de preţ la materii prime şi materiale

32 OBIECTE DE INVENTAR
- 321 Obiecte de inventar
- 322 Uzura obiectelor de inventar
- 323 Baracamente
- 328 Diferenţe de preţ la obiecte de inventar

33 PRODUCŢIA ÎN CURS DE EXECUŢIE
- 331 Produse în curs de execuţie
- 332 Lucrări şi servicii în curs de execuţie

34 PRODUSE
- 341 Semifabricate
- 345 Produse finite
- 346 Produse reziduale
- 348 Diferenţe de preţ la produse

35 STOCURI AFLATE LA TERŢI
- 351 Materii şi materiale aflate la terţi
- 352 Obiecte de inventar la terţi
- 354 Produse aflate la terţi
- 356 Animale aflate la terţi
- 357 Mărfuri în custodie sau consignaţie la terţi

36 ANIMALE
- 361 Animale şi păsări
- 368 Diferenţe de preţ la animale şi păsări

Scanned with OKEN Scanner

37 MĂRFURI
371 Mărfuri
378 Diferenţe de preţ la mărfuri

39 PROVIZIOANE PENTRU DEPRECIEREA STOCURILOR ŞI PRODUCŢIEI ÎN CURS DE EXECUŢIE
390 Provizioane pentru deprecierea materiilor prime
391 Provizioane pentru deprecierea materialelor consumabile
392 Provizioane pentru deprecierea obiectelor de inventar
393 Provizioane pentru deprecierea producţiei în curs de execuţie
394 Provizioane pentru deprecierea produselor
395 Provizioane pentru deprecierea stocurilor aflate la terţi
396 Provizioane pentru deprecierea animalelor
397 Provizioane pentru deprecierea mărfurilor

CLASA 4

CONTURI DE TERŢI

40 FURNIZORI ŞI CONTURI ASIMILATE
401 Furnizori
403 Efecte de plată
404 Furnizori de imobilizări
405 Efecte de plată pentru imobilizări
408 Furnizori-facturi nesosite
409 Avansuri acordate furnizorilor

41 CLIENŢI ŞI CONTURI ASIMILATE
411 Clienţi
413 Efecte de primit
416 Clienţi incerţi sau în litigiu
418 Clienţi facturi de întocmit
419 Avansuri primite de la clienţi

42 PERSONAL ŞI CONTURI ASIMILATE
421 Personal-remuneraţii datorate
423 Personal-ajutoare materiale şi protecţie socială
424 Participarea salariaţilor la profit
4241 Premii
4242 Participarea salariaţilor la profitul anual
425 Avansuri acordate personalului
426 Drepturi de personal neridicate
427 Reţineri din salarii datorate terţilor
428 Alte datorii şi creanţe în legătură cu personalul

Scanned with OKEN Scanner

43 ASIGURĂRI SOCIALE, PROTECȚIA SOCIALĂ ȘI CONTURI ASIMILATE
431 Asigurări sociale
4311 Contribuția unității la asigurările sociale
4312 Contribuția salariaților pentru pensia suplimentară
437 Ajutor de șomaj
4371 Contribuția unității la constituirea fondului pentru ajutorul de șomaj
4372 Contribuția personalului la constituirea fondului pentru ajutorul de șomaj
438 Alte datorii și creanțe sociale

44 BUGETUL STATULUI, ALTE ORGANISME PUBLICE ȘI CONTURI ASIMILATE
441 Impozitul pe profit
442 Taxa pe valoarea adăugată
4423 TVA de plată
4424 TVA de recuperat
4426 TVA deductibilă
4427 TVA colectată
4428 TVA neexigibilă
443 Impozitul pe circulație și accizele
444 Impozitul pe salarii
445 Subvenții
446 Alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate
448 Alte datorii și creanțe cu bugetul statului

45 DECONTĂRI ÎN CADRUL GRUPULUI ȘI CU ASOCIAȚII
451 Decontări în cadrul grupului
4511 Decontări în cadrul grupului
4518 Dobânzi aferente decontărilor în cadrul grupului
455 Asociați - conturi curente
4551 Asociați - conturi curente
4558 Dobânzi - conturi asociați
456 Decontări cu asociații privind capitalul
457 Dividende de plată

46 DEBITORI ȘI CREDITORI DIVERȘI
461 Debitori diverși
462 Creditori diverși

47 CONTURI DE REGULARIZARE ȘI ASIMILATE
471 Cheltuieli înregistrate în avans
472 Venituri înregistrate în avans
473 Decontări din operații în curs de clarificare
476 Diferențe de conversie-activ
477 Diferențe de conversie-pasiv

Scanned with OKEN Scanner

49 PROVIZIOANE PENTRU DEPRECIEREA CREANȚELOR
491 Provizioane pentru deprecierea creanțelor-clienți
495 Provizioane pentru deprecierea creanțelor-decontări în cadrul grupului și cu asociații
496 Provizioane pentru deprecierea creanțelor-debitori diverși

CLASA 5

CONTURI DE TREZORERIE

50 TITLURI DE PLASAMENT
502 Acțiuni proprii
503 Acțiuni
505 Obligațiuni emise și răscumpărate
506 Obligațiuni
508 Alte titluri de plasament și creanțe asimilate
5081 Alte titluri de plasament
5088 Dobânzi la obligațiuni și titluri de plasament
509 Vărsăminte de efectuat pentru titluri de plasament

51 CONTURI LA BĂNCI
511 Valori de încasat
5112 Cecuri de încasat
5113 Efecte de încasat
5114 Efecte remise spre scontare
512 Conturi curente la bănci
5121 Disponibil la bancă în lei
5124 Disponibil la bancă în devize
5125 Sume în curs de decontare
5126 Carnete de cecuri cu limită de sumă
518 Dobânzi
5186 Dobânzi de plătit
5187 Dobânzi de primit
519 Credite bancare pe termen scurt
5191 Credite bancare pe termen scurt
5198 Dobânzi aferente creditelor bancare pe termen scurt

53 CASA
531 Casa
5311 Casa în lei
5314 Casa în devize
532 Alte valori
5321 Timbre fiscale și poștale
5322 Bilete de tratament și odihnă

Scanned with OKEN Scanner

5323 Tichete şi bilete de călătorie
5328 Alte valori

54 ACREDITIVE
541 Acreditive
5411 Acreditive în lei
5412 Acreditive în devize
542 Avansuri în regie

58 VIRAMENTE INTERNE
581 Viramente interne

59 PROVIZIOANE PENTRU DEPRECIEREA CONTURILOR DE TREZORERIE
590 Provizioane pentru deprecierea titlurilor de plasament

CLASA 6

CONTURI DE CHELTUIELI

60 CHELTUIELI CU MATERIILE PRIME, MATERIALE ŞI MĂRFURI
600 Cheltuieli cu materiile prime
601 Cheltuieli cu materialele consumabile
6011 Cheltuieli cu materialele auxiliare
6012 Cheltuieli privind combustibilul
6013 Cheltuieli privind ambalajele
6014 Cheltuieli privind piesele de schimb
6015 Cheltuieli privind seminţele şi materialele de plantat
6016 Cheltuieli privind furajele
6018 Cheltuieli privind alte materiale consumabile
602 Cheltuieli privind obiectele de inventar
603 Cheltuieli privind baracamentele şi amenajările provizorii
604 Cheltuieli privind materialele nestocate
605 Cheltuieli privind energia şi apa
606 Cheltuieli cu animalele şi păsările
607 Cheltuieli privind mărfurile

61 CHELTUIELI CU LUCRĂRILE ŞI SERVICIILE EXECUTATE DE TERŢI
611 Cheltuieli cu întreţinerea şi reparaţiile
612 Cheltuieli cu redevenţele, locaţiile de gestiune şi chiriile
613 Cheltuieli cu primele de asigurare
614 Cheltuieli cu studiile şi cercetările

62 CHELTUIELI CU ALTE SERVICII EXECUTATE DE TERŢI
621 Cheltuieli cu colaboratorii
622 Cheltuieli privind comisioanele şi onorariile

Scanned with OKEN Scanner

623 Cheltuieli de protocol, reclamă şi publicitate
624 Cheltuieli cu transportul de bunuri şi de personal
625 Cheltuieli cu deplasări, detaşări şi transferări
626 Cheltuieli poştale şi taxe de telecomunicaţii
627 Cheltuieli cu serviciile bancare şi asimilate
628 Alte cheltuieli cu serviciile executate de terţi

63 CHELTUIELI CU IMPOZITELE, TAXELE ŞI VĂRSĂMINTELE ASIMILATE
631 Cheltuieli cu impozitul pe salarii
632 Cheltuieli cu impozitul pe clădiri
635 Cheltuieli cu alte impozite şi taxe

64 CHELTUIELI CU PERSONALUL
641 Cheltuieli cu salariile personalului
645 Cheltuieli privind asigurările şi protecţia socială
6451 Contribuţia unităţii la asigurările sociale
6452 Contribuţia unităţii pentru ajutorul de şomaj

65 ALTE CHELTUIELI DE EXPLOATARE
654 Pierderi din creanţe
658 Alte cheltuieli de exploatare

66 CHELTUIELI FINANCIARE
663 Pierderi din creanţe legate de participaţii
664 Cheltuieli privind titlurile de plasament cedate
665 Cheltuieli din diferenţa de curs valutar
666 Cheltuieli privind dobânzile
667 Cheltuieli privind sconturile acordate
668 Alte cheltuieli financiare

67 CHELTUIELI EXCEPŢIONALE
671 Cheltuieli excepţionale privind operaţiile de gestiune
6711 Despăgubiri, amenzi şi penalităţi
6712 Donaţii şi subvenţii acordate
6714 Pierderi din debitori diverşi
6718 Alte cheltuieli excepţionale privind operaţiile de gestiune
672 Cheltuieli privind operaţiile de capital
6721 Cheltuieli privind activele cedate
6728 Alte cheltuieli excepţionale privind operaţiile de capital

68 CHELTUIELI CU AMORTIZĂRILE ŞI PROVIZIOANELE
681 Cheltuieli de exploatare privind amortizările şi provizioanele
6811 Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor

Scanned with OKEN Scanner

6812 Cheltuieli de exploatare privind provizioanele pentru riscuri şi cheltuieli
6813 Cheltuieli de exploatare privind provizioane pentru deprecierea imobilizărilor
6814 Cheltuieli de exploatare privind provizioane pentru deprecierea activelor circulante
686 Cheltuieli financiare privind amortizările şi provizioanele
6862 Cheltuieli financiare privind provizioane pentru riscuri şi cheltuieli
6863 Cheltuieli financiare privind provizioane pentru depreciere
6868 Cheltuieli financiare privind amortizarea primei de rambursare a obligaţiunilor
687 Cheltuieli excepţionale privind amortizările şi provizioanele
6871 Cheltuieli excepţionale privind amortizarea imobilizărilor
6872 Cheltuieli excepţionale privind provizioane pentru riscuri şi cheltuieli
6873 Cheltuieli excepţionale privind provizioane pentru deprecieri
6874 Cheltuieli excepţionale privind provizioane reglementate

69 CHELTUIELI CU IMPOZITUL PE PROFIT
691 Cheltuieli cu impozitul pe profit
693 Cheltuieli pentru fondul de dezvoltare din reducerea de impozit

CLASA 7

CONTURI DE VENITURI

70 VENITURI DIN VÂNZĂRI DE PRODUSE, PRESTĂRI SERVICII, MĂRFURI
701 Venituri din vânzarea produselor finite
702 Venituri din vânzarea produselor semifabricate
703 Venituri din vânzarea produselor reziduale
704 Venituri din lucrări executate şi servicii prestate
705 Venituri din studii şi cercetări
706 Venituri din redevenţe, locaţii de gestiune şi chirii
707 Venituri din vânzări de mărfuri
708 Venituri din activităţile anexe

71 VENITURI DIN PRODUCŢIA STOCATĂ
711 Venituri din producţia stocată

72 VENITURI DIN PRODUCŢIA DE IMOBILIZĂRI
721 Venituri din producţia de imobilizări necorporale
722 Venituri din producţia de imobilizări corporale

74 VENITURI DIN SUBVENŢII DE EXPLOATARE
741 Venituri din subvenţii de exploatare

Scanned with OKEN Scanner

75 ALTE VENITURI DIN EXPLOATARE
754 Venituri din creanţe recuperate
758 Alte venituri din exploatare

76 VENITURI FINANCIARE
761 Venituri din participaţii
762 Venituri din alte imobilizări financiare
763 Venituri din creanţe imobilizate
764 Venituri din titluri de plasament cedate
765 Venituri din diferenţe de curs valutar
766 Venituri din dobânzi
767 Venituri din sconturi obţinute
768 Alte venituri financiare

77 VENITURI EXCEPŢIONALE
771 Venituri excepţionale din operaţiuni de gestiune
7711 Venituri din despăgubiri şi penalităţi
7718 Alte venituri excepţionale din operaţiuni de gestiune
772 Venituri din operaţiuni de capital
7721 Venituri din cedarea activelor
7727 Subvenţii pentru investiţii virate la venituri
7728 Alte venituri excepţionale din operaţiuni de capital

78 VENITURI DIN PROVIZIOANE
781 Venituri din provizioane privind activitatea de exploatare
7812 Venituri din provizioane pentru riscuri şi cheltuieli
7813 Venituri din provizioane pentru deprecierea imobilizărilor
7814 Venituri din provizioane pentru deprecierea activelor circulante
786 Venituri financiare din provizioane
7862 Venituri din provizioane pentru riscuri şi cheltuieli
7863 Venituri din provizioane pentru deprecieri
787 Venituri excepţionale din provizioane
7872 Venituri excepţionale din provizioane pentru riscuri şi cheltuieli
7873 Venituri excepţionale din provizioane pentru deprecieri
7874 Venituri excepţionale din provizioane reglementate

CLASA 8

CONTURI SPECIALE

80 CONTURI ÎN AFARA BILANŢULUI
801 Angajamente acordate
8011 Giruri, cauţiuni, garanţii
8018 Alte angajamente acordate

Scanned with OKEN Scanner

802 Angajamente primite
8021 Giruri, cauţiuni, garanţii
8028 Alte angajamente primite
803 Alte conturi în afara bilanţului
8031 Mijloace fixe luate cu chirie
8032 Valori materiale primite spre prelucrare sau reparare
8033 Valori materiale primite în păstrare sau custodie
8034 Debitori scoşi din activ, urmăriţi în continuare
8035 Debitori din amenzi şi penalităţi pretinse
8036 Redevenţe, locaţii de gestiune, chirii şi alte datorii asimilate
8037 Efecte scontate neajunse la scadenţă
8038 Alte valori în afara bilanţului

89 BILANŢ
891 Bilanţ de deschidere
892 Bilanţ de închidere

CLASA 9

CONTURI INTERNE DE GESTIUNE

90 DECONTĂRI INTERNE
901 Decontări interne privind cheltuielile
902 Decontări interne privind producţia obţinută
903 Decontări interne privind diferenţele de preţ

92 CONTURI DE CALCULAŢIE
921 Cheltuielile activităţii de bază
922 Cheltuielile activităţilor auxiliare
923 Cheltuieli comune ale secţiei
924 Cheltuieli generale ale unităţii
925 Cheltuieli de desfacere

93 COSTUL PRODUCŢIEI
931 Costul producţiei obţinute
933 Costul productiei în curs de execuţie

Scanned with OKEN Scanner

Capitolul 6

Analiza conţinutului şi modului de funcţionare a conturilor

1. Analiza şi conţinutul conturilor privind constituirea şi mişcarea capitalului
2. Analiza şi conţinutul modului de funcţionare a conturilor de imobilizări.
3. Analiza conţinutului şi modului de funcţionare a conturilor privind aprovizionarea cu materiale şi mărfuri (conturi de stocuri)
4. Analiza conţinutului şi modului de funcţionare a conturilor de decontări cu terţi
5. Analiza conţinutului şi modului de funcţionare a conturilor de mijloace băneşti şi plasamente de trezorerie
6. Analiza şi modul de funcţionare a conturilor de cheltuieli
7. Analiza conturilor privind producţia obţinută
8. Analiza şi conţinutul modului de funcţionare a conturilor de provizioane
9. Analiza şi modul de funcţionare a conturilor de venituri
10. Analiza şi modul de funcţionare a conturilor de rezultate şi repartizarea profitului

Scanned with OKEN Scanner

1.- ANALIZA ŞI CONŢINUTUL CONTURILOR PRIVIND CONSTITUIREA ŞI MIŞCAREA CAPITALULUI

1.1. Contabilitatea capitalurilor proprii

1.1.1. Contabilitatea capitalului social.

Constituirea capitalului şi reflectarea lui în contabilitate este influenţată şi, deci, diferită, în funcţie de forma de organizare socială a exploatării agentului economic, adică de forma de proprietate a acestuia. În acest sens, reţinem faptul că diverşi agenţi economici îşi pot constitui capitalul în mod individual (întreprinderi particulare):

- prin asociere (întreprinderi sau societăţi pe acţiuni);
- cu caracter mixt (capital particular şi capital de stat), fiind societăţi comerciale pe acţiuni;
- cu caracter de stat (regiile autonome şi societăţile comerciale).

Pentru evidenţa constituirii şi formării capitalului la aceşti agenţi economici, se utilizează un cont special, numit contul de **„Capital social"** (101)

- cont de surse proprii (după conţinutul economic)
- cont de pasiv (după funcţia contabilă)
- cu ajutorul lui se ţine evidenţa tuturor operaţiilor privind constituirea şi mişcararea capitalului, informaţiile acestui cont regăsindu-se în bilanţ la prima grupă de capitalul din pasiv.
- soldul este numai creditor şi reflectă capitalul format al societăţilor, al agenţilor economici, existent la data raportării.
- îşi începe funcţiunea prin a se credita cu:
  - operaţii de constituire a capitalului, la înfiinţarea societăţii;
  - aportul în bani reprezentând valoarea acţiunilor subscrise de către acţionari şi asociaţi;
  - aportul în natură adus de către acţionari şi asociaţi.

- **operaţia de mărire** a capitalului se face prin:
  - emisiune de noi acţiuni reprezentative, în funcţie de nevoia de creştere a capitalului faţă de dezvoltarea societăţii;
  - încorporarea în capital a unor fonduri de rezervă ale agenţilor economici;
  - transformarea unei părţi din profitul societăţii în capital;
  - transformarea şi trecerea dividendelor la capital;
  - transformarea obligaţiilor unor salariaţi sau creditori în acţiuni (conversia).
- **operaţia de micşorare** a capitalului (de debitare a contului „Capital"):
  - reducerea capitalului cu retragerea sau restituirea părţilor sociale de capital aduse de acţionari, la înfiinţarea societăţii;
  - pentru acoperirea unor pierderi ale activităţii, potrivit aprobării Adunării generale a acţionarilor;
  - cu reducerea capitalului, datorită anulării unor acţiuni proprii;
  - reducerea capitalului datorită reducerii activităţii agentului economic;

Acest cont sintetic are o structură analitică corespunzătoare pentru a reflecta starea în care se poate afla capitalul societăţii.

Prima structură: capital social subscris şi nevărsat (1011), reprezintă valoarea capitalului pe care acţionarii l-au subscris şi nu l-au vărsat.

Scanned with OKEN Scanner

A doua structură: capital social subscris și vărsat (aportat) (1012).

Având în vedere caracterul reflectării duble a patrimoniului, a capitalului în contabilitate, pentru evidența formării capitalului și a mișcărilor lui, în mod necesar trebuie să folosim **conturi corespondente**:

1. -„Decontări cu acționarii și asociații" privind capitalul (456)
2. - „Mijloace fixe" (212).
3. - „Casa" (5311).
4. - „Disponibil la bănci" (5121).

1. - „Decontări cu acționarii privind capitalul" (456)

- după conținutul economic - cont de creanțe
- reflectă **în D** - drepturile societății asupra acționarilor și asociaților de a depune efectiv sumele de bani sau valoarea unor bunuri egală cu valoarea acțiunilor pe care s-au angajat să le cumpere în vederea formării capitalului societății.
- **se creditează** cu contravaloarea bunurilor, a banilor efectiv vărsați, aportați la capitalul societății potrivit statutului societății și a hotărârilor Adunării generale a acționarilor, privind eșalonarea eliberării efective a capitalului.
- soldul este numai debitor și reprezintă drepturile societății asupra unor acționari care încă nu și-au onorat subscrierea de capital.

În sistemul de contabilitate din România, pentru subscrierea capitalului, se folosește acest cont de „Decontări cu acționarii privind capitalul"

În alte țări, unde acționarii își constituie societatea și imediat și capitalul, acest cont nu mai are sens și se vor folosi direct conturile „Mijloace fixe", „Disponibil la bănci", „Casa", care reflectă valoarea bunurilor cu care acționarii contribuie la formarea capitalului. Această idee se verifică în cazul societăților sau agenților economici particulari individuali, care în momentul constituirii capitalului fac următoarea formulă contabilă:

%	=	108 „Capital individual"
5311 „Casa"		
5121 „Disponibil la bănci"		
212 „Mijloace fixe"		

2.- „Mijloace fixe":

- cont de A după funcția contabilă;
- cont de mijloace economice, după conținutul economic;
- cu ajutorul lui se ține evidența tuturor mijloacelor fixe și a mișcărilor ce intervin, pe care le are un agent economic.
- **se debitează** cu:
  - existența de A privind mijloacele fixe existente în întreprindere;
  - intrări de mijloace fixe pe diverse căi:
    - aport în natură la înființarea societății;
    - prin investiții;
    - prin cumpărare de mijloace fixe ;
    - alte intrări (donații, plusuri la inventar);

Scanned with OKEN Scanner

- **se creditează** cu :
  - ieşirile de mijloace fixe, pe diverse căi:
    - prin casare
    - prin vânzare
    - prin lipsuri la inventar
    - sub formă de titluri de participaţie la formarea capitalurilor altor societăţi.

Soldul este numai debitor (sau soldat) şi reprezintă valoarea inventarului de mijloace fixe existente în întreprindere.

În legătură cu operaţiunile înregistrate la contul „Mijloace fixe", un element important este evaluarea acestor mijloace fixe (preţul la care înregistrăm aceste mijloace fixe).

Pentru necesităţi de calcul şi evidenţă, mijloacele fixe ale unui agent economic se reflectă la un preţ de procurare a acestor bunuri, care poartă denumirea de **valoare de intrare**, definită ca totalitatea tuturor cheltuielilor provocate de procurarea mijlocului fix, fie prin cumpărare, fie prin producţie proprie.

Mijloacele fixe ale unui agent economic se ţin în contabilitatea curentă, pe parcursul mai multor exerciţii financiare, numai la valoarea de intrare.

212 „Mijloace fixe "

D	C
Valoarea de intrare a mijloacelor fixe intrate	Valoarea de intrare a mijloacelor fixe ieşite

Notă: Amortizarea mijloacelor fixe, ca urmare a utilizării lor în procesul de producţie, se înregistrează la un cont utilizat separat „Amortizarea mijloacelor fixe", în credit.

218
„Amortizarea mijloacelor fixe"

D	C
	Valoarea amortizării

Pentru a cunoaşte structura reală a inventarului de mijloace fixe de care dispune un agent economic, acest cont de mijloace fixe poate fi ţinut pe o structură analitică şi anume, pe categorii de mijloace fixe.

În planul de conturi propus pentru aplicare începând cu anul 1994, se prevede ca acest cont sintetic să fie organizat pe conturi divizionare de 4 cifre, având în vedere structura analitică a acestuia în raport de particularităţile tehnice şi de construcţii a acestora. Astfel, vom avea conturi deschise pentru:

- Clădiri şi construcţii speciale
- Maşini de forţă şi utilaje energetice
- Maşini, utilaje şi instalaţii de lucru etc.

3.-„Casa":

- este cont de mijloace circulante băneşti
- cont de A
- are rolul de a evidenţia, de a reflecta, toate operaţiile de încasări şi plăţi, pe care un agent economic le face **în numerar**.

Scanned with OKEN Scanner

- **se debitează** cu existenţa de A: va înregistra toate **încasările**:
  - ca aport la înfiinţarea societăţii, prin acţiuni în numerar depuse de către acţionari
  - din ridicare de bani de la bancă
  - din vânzare de produse, de lucrări, servicii, care se încasează direct în numerar
  - din încasarea unor debitori sau clienţi, în numerar.
- **se creditează** cu:
  - plăţile în numerar
  - plata salariilor
  - plata ajutoarelor sociale (pensii, burse)
  - depuneri de numerar la bancă
  - avansuri spre decontare.
- Soldul este numai debitor şi reflectă valoarea numeralului existent în casierie.

4.-„Disponibil la bănci"

-Cont de mijloace circulante băneşti, după conţinut economic:
- de activ, după funcţia contabilă.

-se debitează cu existenţele de A, adică cu toate încasările în contul -„Disponibil la bănci", prin intermediul unităţilor bancare unde este deschis contul.

-se creditează cu toate plăţile din cont:
- ţine evidenţa operaţiunilor fără numerar
- operaţiunile în conturile de la bancă sunt inverse decât cele din contabilitatea agentului economic.

-operaţiunile de încasări:
- la înfiiţarea societăţii, reprezentând capitalul subscris şi vărsat de către acţionari
- din încasări de la clienţi, reprezentând contravaloarea mărfurilor vândute acestora
- pe calea creditelor obţinute, pe termen scurt
- cu depunerile de numerar din contul „Casa".

-se mai debitează şi cu unele subvenţii acordate de stat.

- **se creditează** cu toate plăţile:
  - pentru achitarea contravalorii facturii furnizorilor
  - pentru rambursarea unor credite primite de la bancă ajunse la scadenţă
  - pentru diverse plăţi (operaţii în numerar: salarii, premii, burse, ajutoare de boală) ridicate de la bancă
  - pentru decontarea unor obligaţii faţă de bugetul statului , faţă de bugetul asigurărilor sociale, decontarea pentru diverşi creditori, plăţi în favoarea altor agenţi economici etc.

Soldul este numai **debitor** şi reprezintă disponibilul de la bănci, conform extrasului de cont primit de la bancă.

Aplicaţie privind utilizarea conturilor de capital

1. - Se constituie societatea comercială „X" prin subscrierea de capital social şi anume: 50.000 de acţiuni cu valoare nominală 1.000 lei = 50.000.000
2. - Pentru înfiiţarea societăţii se angajează cheltuieli în sumă de 300.000 lei (pentru îns-

Scanned with OKEN Scanner

crierea la notariat, cheltuieli de publicitate, înscrierea în Registrul comercial) plătite de acţionari (fondatori), cărora va trebui să li se restituie sumele respective.

3. - Se aprobă de către Consiliul de Administraţie, următoarea eşalonare a eliberării capitalului subscris:

- numerar direct depus în contul de la bancă : 20.000.000 lei
- aport în natură (mijloace fixe) : 10.000.000 lei .

4. - Se achită din contul de „Disponibil la bănci" datoria faţă de creditori, în sumă de 300.000 lei.

5. - Prin hotărârea Adunării Generale, se stabileşte mărirea capitalului social prin emisiune de noi acţiuni reprezentative (10.000 acţiuni). Valoarea nominală rămâne de 1.000 lei, iar valoarea de emisie 1.200 lei.

6. - Se încasează în contul de la bancă, valoarea acţiunilor reprezentative subscrise de către acţionarii respectivi.

Analiza contabilă a operaţiunilor economice date este următoarea:

1.a) - natura operaţiilor economice - subscrierea de capital pentru constituirea lui, în valoare de 50.000 acţiuni x 1.000 lei = 50.000.000 lei.

b) - modificări produse de operaţie:
- crearea dreptului de creanţă a societăţii asupra acţionarilor, pentru ca aceştia să-şi îndeplinească angajamentul financiar subscris (+ A);
- creşterea capitalului social subscris cu 50.000.000 (+P).

$$\boxed{A + X = P + X}$$

c) - Conturile utilizate pentru reflectarea operaţiei date:
- pentru reflectarea acestor operaţii economice se utilizează următoarele conturi:
- „Decontări cu acţionarii privind capitalul";
- „Capital social subscris şi nevărsat"

d) - Utilizând regulile de funcţionare aplicabile celor două conturi, stabilim formula contabilă astfel:
- „Decontări cu acţionarii privind capitalul" cont de A (de mijloace economice în decontare, de creanţe). - Se debitează;

456
„Decontări cu acţionarii privind capitalul"

D	C
50.000.000 (existent de A) - majorarea elementelor de A	- reduceri de A
+	-

- „Capitalul social subscris şi nevărsat" - cont de P (de surse proprii), se creditează.

Scanned with OKEN Scanner

1011 „Capital social subscris și nevărsat"	
D	C
- micșorări de A	50.000.000 (existent de P) majorarea elementelor de P
-	+

456 „Decontări cu acționarii privind capitalul"= 50.000.000	1011 „Capital social subscris și nevărsat" 50.000.000

2. - Se înregistrează efectuarea unor cheltuieli cu înființarea societății de 300.000 lei.

a) - natura operației - cheltuieli cu înființarea societății, plătite de câțiva acționari, societatea neavând creat disponibilul necesar.

b) - modificări produse:

- creșterea cheltuielilor cu înființarea societății, care au un caracter anticipat (+ A);
- creșterea obligației societății față de acționari, respectiv de a-i plăti (a restitui suma) (+ P).

$$\boxed{A + X = P + X}$$

c) - conturile utilizate:

- „Cheltuieli de constituire"
- „Creditori diverși"

201 Cheltuieli de constituire	
D	C
cheltuieli efectuate de întreprindere, cu caracter anticipat: 300.000 (ca imobilizări necorporale.)	cheltuieli repartizate (amortizate) asupra perioadei de gestiune (conform scadențarului)

→ cont de imobilizări necorporale
- de A
- sold - debitor, și reprezintă cheltuieli anticipate neamortizate (neajunse la scadență).

462 „Creditori diverși"	
D	C
- micșorări ale obligațiilor	-existente de P - majorări ale relațiilor cu creditorii de P. 300.000

→ cont de surse atrase
- de P
- sold creditor și reprezentând obligațiile față de creditori

Scanned with OKEN Scanner

d) - aplicând regulile de funcţionare a conturilor, la cele două conturi, stabilim formula contabilă astfel:

„Cheltuieli de constituire" = de A
- majorându-se, ⟶ se debitează.

„Creditori" diverşi de P
- majorîndu-se ⟶ se creditează

201		462
300.000 „Cheltuieli de constituire"	=	„Creditori" diverşi 300.000

3. Se înregistrează repartizarea cotei din cheltuiala de constituire, presupunându-se că aceasta se eşalonează pe 3 ani.

$$\text{Cotă anuală de cheltuieli de recuperat (amortizare)} = \frac{\text{Total cheltuieli de constituire}}{\text{3 ani.}} = \frac{300.000}{3} = 100.000$$

Analiza contabilă a amortizării cheltuielilor pe primul an:

a) - natura operaţiei:
- amortizarea cheltuielilor de constituire aferente primului an de activitate 100.000 lei

b) - modificări produse:
- cresc cheltuielile cu amortizarea imobilizărilor necorporale (+A)
- cresc amortizările aferente imobilizărilor necorporale (+ P)

Deci:

$$\boxed{A + X = P + X.}$$

c) - conturile utilizate:
681 „Cheltuieli cu amortizarea imobilizărilor necorporale" (+A)
280 - „Amortizarea imobilizărilor necorporale" (+P)

681
„Cheltuieli cu amortizarea imobilizărilor necorporale" ⟶ - cont de A
- de gestiune, de procese economice (de cheltuieli).
- are rolul informaţional, - de a înregistra cheltuielile societăţii cu amortizarea imobilizărilor necorporale.

D	C
colectarea cheltuielilor 100.000	repartizarea cheltuielilor

d) - Aplicând regulile de funcţionare ale celor două conturi, stabilim formula contabilă astfel:

„Cheltuieli cu amortizarea imobilizărilor necorporale" - se debitează (-A)

Scanned with OKEN Scanner

„Amortizarea imobilizărilor necorporale" - se creditează (+A)

681		280
100.000 „Cheltuieli cu amortizarea imobilizărilor necorporale"	=	„Amortizarea imobilizărilor necorporale" 100.000

681 „Cheltuieli cu amortizarea imobilizărilor necorporale"		280 „Amortizarea imobilizărilor necorporale"	
D	C	D	C
100.000			100.000

4. a) - natura operaţiei: - aportarea unei părţi din capitalul social subscris
   b) - modificări:
      - creşte disponibilitatea la bancă (+A) 20.000.000
      - creşte valoarea de inventar a mijloacelor fixe (10.000.000)
      - micşorarea creanţei societăţii faţă de acţionari.
   c) - conturi utilizate:
      - „Disponibil la bănci" (+A) 20.000.000
      - „Mijloace fixe" (+A) 10.000.000
      - „Decontări cu acţionarii privind capitalul" (-A) 30.000.000
   d) - aplicând regulile de funcţionare la cele trei conturi, stabilim formula contabilă astfel:
      - „Disponibil la bănci" - cont de A se debitează
      - „Mijloace fixe" - cont de activ - se debitează
      - Decontări cu acţionarii privind capitalul de activ - se creditează

Notă: Concomitent cu această operaţiune se înregistrează diminuarea capitalului social subscris nevărsat şi se majorează capitalul social subscris şi vărsat.

Se utilizează cele două conturi divizionare cu 4 cifre ale contului capital social:
- capital social subscris şi nevărsat
- capital social subscris şi vărsat

Având în vedere că cele două conturi sunt de pasiv, pentru operaţiunea analizată se întocmeşte formula contabilă.

1011 Capital social subscris nevărsat		1012 Capital social subscris şi vărsat 30.000.000
30.000.000 %	=	456 „Decontări cu acţionarii privind capitalul" 30.000.000
5121 20.000.000 „Disponibil la bănci"		
212 10.000.000 „Mijloace fixe"		

Scanned with OKEN Scanner

456
„Decontări cu acționarii privind capitalul"

D	C
50.000.000	20.000.000
	10.000.000
	30.000.000

5121
„Disponibil la bănci"

D	C
20.000.000	

212
„Mijloace fixe"

D	C
10.000.000	

Bilanț inițial

Activ		Pasiv	
Decontări cu acționarii privind capitalul	20.000.000	Capital social subscris	50.000.000
Disponibil	20.000.000		
Mijloace fixe	10.000.000		
	50.000.000		50.000.000

5. Societatea având disponibil la bănci, este în măsură să restituie suma de 300.000 lei. Intervin două **operații**:

a) - se ridică de la bancă suma de 300.000 lei, pentru plata datoriei față de creditori;
- natura operației:
  - încasare de numerar în casierie, de la bancă, conform CEC-ului de numerar.
- modificări:
  - crește numerarul din casierie (+A)
  - scade disponibilul din contul de la bancă (-A)

$$\boxed{A + X - X = P}$$

- conturi folosite:
  - „Casa"
  - „Disponibil la bănci"
- reguli de funcționare:
  - „Casa"
    - cont de A se debitează
  - „Disponibil la bănci"
    - cont de A se creditează

Scanned with OKEN Scanner

5311		5121
300.000 „Casa”	=	„Disponibil la bănci” 300.000

D	5311 „Casa”	C
300.000		

D	5121 „Disponibil la bănci”	C
20.000.000		300.000

b). - se achită creditorilor suma de 300.000 lei, inițial plătită de ei:
- natura operației:
  - plată - ieșire de numerar din casierie
- modificări:
  - scade numerarul din casă (-A) 300.000
  - stingerea datoriei față de creditori (-P) 300 000

$$\boxed{A - X = P - X}$$

- conturi folosite:
  - „Casa”
  - „Creditori diverși”
- reguli de funcționare:
  - „Casa”
    - cont de A se creditează
  - „Creditori”
    - cont de P se debitează

462		5311
300.000 „Creditori diverși”	=	„Casa” 300.000

D	5311 „Casa”	C
300.000		300.000

D	462 „Creditori diverși”	C
300.000		300.000

6. - Se pun în vânzare noi acțiuni reprezentative:
- natura operației:
  - emisiunea de noi acțiuni reprezentative, în vederea creșterii capitalului.
  10.000 buc. x 1.000 lei = 10.000.000 valoare nominală
  10.000 buc x 1.200 lei = 12.000.000 valoare de emisie
- modificări:
  - creșterea creanțelor față de unii acționari, care au subscris acea sumă (+A) 12.000.000
  - creșterea capitalului social subscris cu valoarea nominală a acțiunii (+P) 10.000.000
  - creșterea fondului primelor de emisiune (+P) 2.000.000
- conturile folosite:
  - „Decontări cu acționarii privind capitalul” (+A)

Scanned with OKEN Scanner

- „Capital social subscris nevărsat" (+P)
- „Fondul primelor de emisiune" (+P) (prime legate de capital).

- reguli de funcționare:
  - Contul „Decontări cu acționarii privind capitalul" - fiind de activ și majorându-se - se debitează
  - Contul „Capital social subscris nevărsat" - fiind cont de pasiv și majorându-se - se creditează
  - Contul „Prime legate de capital" - fiind cont de pasiv și majorându-se - se creditează

Deci, rezultă următoarea formulă contabilă:

456		1011	
12.000.000 „Decontări cu acționarii privind capitalul"	=	%	12.000.000
		„Capital social subscris nevărsat"	10.000.000
		1041	
		„Fondul primelor de emisiune legate de capital	2.000.000

În urma operațiunilor prezentate, societatea și-a constituit capitalul propriu pe calea emisiunii de acțiuni și vânzării lor, proces în urma căruia acționarii devin coproprietari ai acestui capital, proporțional cu numărul și valoarea acțiunilor cumpărate.

1.1.2. Contabilitatea altor capitaluri proprii

Agenții economici își pot completa capitalul de care au nevoie și pe calea creerii unor rezerve asimilate capitalului, prin constituirea unor fonduri sau prin obținerea de profit, care la finele exercițiului financiar direct sau indirect prin repartizare este integrat în masa capitalului.

Contabilitatea operațiilor legate de constituirea, formarea și utilizarea, repartizarea acestor fonduri se realizează cu ajutorul următoarelor conturi din clasa I;

- Capitaluri și rezerve
  - 106 - Rezerve
  - 107 - Rezultatul reportat
  - 121 - Rezultatul exercițiului
  - 111 - Fond de dezvoltare
  - 112 - Fond de participare la profit

Prezentăm pe scurt conținutul și funcția contabilă a acestor conturi însoțite de câteva operații economice pe care le reflectă.

Contul 106 Rezerve ține evidența rezervelor constituite de agenții economici din profitul obținut.

Rezervele sunt considerate surse asimilate celor proprii, adică sunt o formă de manifestare a capitalului propriu. Contul 106 Rezerve nu este operațional și se divide în trei centre divizionare de 4 cifre care se utilizează în contabilitatea curentă, astfel:

Scanned with OKEN Scanner

1061 - Rezerve legale
1063 - Rezerve statutare
1068 - Alte rezerve.

Rezervele legale se constituie anual din profitul brut în cotele prevăzute de lege. În ţara noastră această cotă este de 5% dar poate ajunge la 20% din capitalul social şi 25% din capitalul social la societăţile mixte. Se utilizează pentru acoperirea pierderilor înregistrate sau pentru mărirea capitalului.

Conturile de Rezerve sunt conturi de pasiv. Se creditează cu rezervele constituite din profitul realizat în exerciţiile precedente şi cu primele de capital transferate la rezerve. Se debitează cu rezervele destinate creşterii capitalului social şi cu rezervele utilizate pentru acoperirea pierderilor din exerciţiile anterioare. Soldul lor reprezintă rezervele existente.

Exemple de operaţii:

- Constituirea rezervei statutare produce creşterea rezervei (+P) şi creşterea profitului repartizat (+A) (exemplu 1.000.000)

129 Repartizarea profitului	=	1061 Rezerve legale 1.000.000

-Utilizarea rezervelor legale pentru acoperirea pierderilor din exerciţiul anterior, produce diminuarea rezervei (-P) concomitent cu diminuarea pierderii (-A)

1061 Rezerve legale	=	107 Rezultatul reportat 300.000

Rezervele statutare sunt prevăzute în statutul societăţii comerciale, - a se constitui din profitul net al societăţii comerciale. Operaţiile privind utilizarea acestui cont sunt următoarele:

129 Repartizarea profitului	=	1063 Rezerve statutare 5.000.000

- Constituirea rezervei statutare în suma de 5.000.000
- Folosirea din rezervă a sumei de 1.000.000 pentru acoperirea pierderilor din anul precedent.

1063 Rezerve statutare	=	107 Rezultatul reportat 1.000.000

- Folosirea sumei de 500.000 pentru mărirea capitalului social:

1063 Rezerve statutare	=	1012 Capital social subscris şi vărsat 500.000

Contul 1068 „Alte rezerve" are acelaşi conţinut şi funcţie contabilă ca şi celelalte două conturi prezentate anterior.

Contul 107 Rezultatul reportat ţine evidenţa rezultatului exerciţiului precedent a cărui repartizare a fost amânată de adunarea generală a acţionarilor. Acest cont apare deci, atunci când adunarea generală nu a efectuat repartizarea profitului net. Până la decizia de repartizare a profitului, profitul net se trece la contul 107 - Rezultatul reportat.

Contul 107 Rezultatul reportat: este bifuncţional, el poate avea fie sold debitor, fie sold creditor.

Soldul debitor reprezintă pierderea nerepartizată (neacoperită), iar soldul creditor reprezintă profitul nerepartizat (amânat la repartizare).

Operaţiile sunt următoarele şi se reflectă astfel, în contabilitatea cronologică:

Scanned with OKEN Scanner

În caz de pierderi:

- Pierderea înregistrată la sfârşitul exerciţiului în debitul contului 121 „Profit şi pierdere" (bilanţ) la începutul anului următor se trece la contul 107 „Rezultatul reportat":

107 Rezultatul reportat	=	121 Profit şi pierdere 500.000

Acoperirea pierderii pe seama rezervelor:

1061 Rezerve legale	=	107 Rezultatul reportat 500.000

Acoperirea pierderii prin dimir uarea capitalului social

1012 Capital social subscris şi nevărsat	=	107 Rezultatul reportat 500.000

În caz de profit:

- Profitul înregistrat în bilanţ în creditul contului 121 „Profit şi pierdere" se virează la contul 107 „Rezultatul reportat"

121 Profit şi pierdere	=	107 Rezultatul reportat 1.500.000

- Se repartizează suma de 1.000.000 pentru mărirea capitalului social.

107 Rezultatul reportat	=	1012 Capital social subscris şi vărsat 1.000.000

- Se repartizează suma de 500.000 pentru constituirea Rezervelor statutare.

107 Rezultatul reportat	=	1063 Rezerve statutare 500.000

Cele două conturi de fonduri vor fi prezentate în cadrul subcapitolelor următoare.

1.2. Contabilitatea împrumuturilor şi datoriilor asimilate

1.2.1 Contabilitatea împrumuturilor din emisiunea de obligaţiuni

Este posibil şi necesar ca societatea să-şi mărească capitalul, în funcţie de nevoile de dezvoltare şi pe calea emisiunii de obligaţiuni (a emisiunii de acte de valoare) pe care le pune în vânzare către populaţie, către alţi agenţi economici şi să primească în schimb, sume de bani. Cei care cumpără asemenea acţiuni devin creditori ai societăţii şi beneficiază de la societate de un venit sub formă de dobândă, stabilită de la începutul contractării şi cumpărării obligaţiunilor.

Reflectarea în contabilitate a acestei operaţiuni presupune utilizarea a încă două conturi specifice:

- „Împrumuturi din emisiuni de obligaţiuni"
- „Debitori diverşi, din împrumuturi, din emisiuni de obligaţiuni"

Scanned with OKEN Scanner

161
„Împrumuturi din emisiuni de obligaţiuni"

D	C
- rambursarea împrumutului către diverşi creditori	valoarea obligaţiunilor la preţ de ramburse reprezentând împrumutul primit
S.C. valoarea împrumutului nerambursat	

461
„Debitori diverşi din împrumuturi" din emisiuni de obligaţiuni

D	C
- valoarea obligaţiunilor subscrise de către diverşi agenţi - persoane fizice şi juridice	- valoarea obligaţiunilor efectiv cumpărate de către agenţi - persoane fizice şi juridice

„Împrumuturi din emisiunea obligaţiuni": - cont de pasiv
- de surse împrumutate pe termen lung

Preţ de rambursare = Valoarea nominală + Prima de rambursare a obligaţiunilor.

C - valoarea obligaţiunilor emise la preţ de rambursare.

D - rambursarea împrumuturilor către diverşi creditori.

Sold = creditor, reprezintă valoarea împrumutului pe titluri de obligaţiuni emise şi nerambursate.

Capitalul propriu social din contul „Capital social"
+
„Împrumuturi pe titluri de obligaţiuni emise"
=
Capital permanent

Pentru completarea capitalului, societatea poate emite obligaţiuni pe care să le vândă diferitelor persoane fizice sau juridice şi să încaseze contravaloarea lor.

Pentru reflectarea acestor operaţiuni se folosesc următoarele conturi.

a) - 161 „Împrumuturi din emisiunea de obligaţiuni"
b) - 461 „Debitori diverşi din obligaţiuni emise"
c) - 666 „Cheltuieli cu dobânzile"
d) - 169 „Prime privind rambursarea obligaţiunilor

a) - **Împrumuturi din emisiunea de obligaţiuni**

- pe C, ţine evidenţa împrumuturilor primite de societate în urma lansării şi vânzării obligaţiunilor.
- pe D, rambursarea împrumuturilor, diverşilor creditori:
- sold - creditor = împrumutul primit de societatea comercială pe baza obligaţiilor şi nerestituit creditorilor

Scanned with OKEN Scanner

b) - **Debitori diverşi din obligaţiuni emise**

- pe D, ţine evidenţa subscrierii cumpărării de obligaţiuni de la societate, după ce acestea vor fi puse în vânzare.
- pe C, stingerea (decontarea) subscrierii.
- sold debitor = reprezintă contravaloarea obligaţiunilor subscrise nedecontate

c) - **Cheltuieli cu dobânzile - cont de activ**

- pe debit se înregistrează cheltuielile cu dobânzile ce trebuiesc plătite creditorilor, care au cumpărat obligaţiuni
- pe credit - se înregistrează repartizarea acestor cheltuieli financiare asupra rezultatului exerciţiului financiar
- nu prezintă sold la închiderea exerciţiului financiar

d) -**Prime privind rambursarea obligaţiunilor**

Cont de activ care înregistrează următoarele operaţii:

- pe debit primele de emisiune ale obligaţiunilor
- pe credit trecerea pe cheltuieli a primelor cu ocazia răscumpărării obligaţiunilor
- sold debitor - reprezintă primele de emisiune aferente obligaţiunilor vândute, neamortizate

Pentru înţelegerea problemelor, se ia un exemplu şi se prezintă analiza contabilă a operaţiilor.

Pentru completarea capitalului se hotărăşte emiterea de 1.000 de obligaţiuni pentru care se stabileşte:

valoarea nominală (VN) - 1.000 lei

Dobânda anuală în sumă de 200.000 lei.

valoarea de rambursare (VR) - 1.300 lei.

1. - Subscrierea de către diverşi agenţi economici a celor 1.000 de obligaţiuni emise, în vederea lansării şi vânzării lor pentru obţinerea unui împrumut public.

- natura operaţiei.
  - subscrierea de obligaţiuni pentru împrumut public.
- modificări:
  - creşte dreptul de creanţă al societăţii, asupra diverşilor agenţi economici (VN)
  - cresc primele privind rambursarea obligaţiunilor
  - creşte capitalul împrumutat pe termen lung, de la populaţie şi alţi agenţi economici la valoarea de rambursare
- conturi folosite:
  - „Debitori/analitic. Debitori din obligaţiunile subscrise" (+A)
  - „Prime privind rambursarea obligaţiunilor (+A)
  - „Împrumuturi din obligaţiuni emise şi alte titluri de valoare" (+P).

Aplicăm regulile de funcţionare şi stabilim formula contabilă:

- Contul „Prime privind rambursarea obligaţiunilor ", fiind un cont de activ, se debitează cu diferenţa dintre valoarea nominală şi valoarea de rambursare
- Contul „Debitori/analitic" - fiind de activ - se debitează
- Contul „Împrumuturi din emisiunea de obligaţiuni", fiind un cont de pasiv, se creditează cu valoarea de rambursare a obligaţiunilor.

Deci, formula contabilă este următoarea:

Scanned with OKEN Scanner

%	=	161 „Împrumuturi din obligaţiuni emise" 1.300.000
461 1.000.000 „Debitori/analitic Debitori din obligaţiuni subscrise"		
169 300.000 „Prime privind rambursarea obligaţiunilor"		

1. - Se vând şi se încasează contravaloarea obligaţiunilor la 1.000.000 lei.
- natura operaţiei:
  - încasare de bani în contul de „Disponibil" reprezentând contravaloarea obligaţiunilor subscrise la valoarea nominală.
- modificări:
  - creşte disponibilul din contul de la bancă (+ A)
  - scade dreptul de creanţă a societăţii asupra debitorilor (- A).
- conturi:
  - „Disponibil la bănci"
  - „Debitori/analitic, Debitori din obligaţiuni"

Se aplică regulile de funcţionare: a conturilor stabilite şi se construieşte formula contabilă, care are următoarea structură:

1.000.000 „Disponibil la bănci"	=	„Debitori/analitic, Debitori din obligaţiuni" 1.000.000

În urma acestor operaţiuni, înregistrarea în conturi este următoarea:

461 „Debitori" diverşi

D	C
1.000.000	1.000.000

161 „Împrumuturi" din emisiuni de obligaţiuni

D	C
	1 300 000 (-P)

5121 „Disponibil la bănci" în lei

D	C
1.000.000	

169 „Prime privind rambursarea obligaţiunilor"

D	C
300.000	

Deci:

A = P
1.000.000 + 300.000 = 1.300.000

Scanned with OKEN Scanner

3.- După 2 ani, se rambursează 50 de obligaţiuni creditorului respectiv (la valoarea de rambursare de 1.300 lei/obligaţiunea)

- natura operaţiei:
  - rambursare împrumut public (pe obligaţiuni) 50 x 1.300 = 65.000
- modificări:
  - scade disponibilul la bănci (-A)
  - scade valoarea împrumutului (- P)
- conturi:
  - „Disponibil la bănci"
  - „Împrumuturi pe obligaţiuni emise"

Aplicăm regulile de funcţionare şi stabilim formula contabilă:

161		5121
65.000 „Împrumuturi din emisiuni de obligaţiuni"	=	„Disponibil la bănci în lei" 65.000

Este posibil ca acest lucru să se facă prin răscumpărarea obligaţiunilor debitând contul 505 „Obligaţiuni emise şi răscumpărate" prin creditul contului 5121 „Disponibil la bănci", şi apoi anularea obligaţiunilor răscumpărate prin debitarea contului 161 „Împrumuturi din emisiunea de obligaţiuni" şi creditarea contului 505 „Obligaţiuni emise".

4. Se înregistrează dobânda datorată anual aferentă împrumuturilor din emisiunea de obligaţiuni:

- natura operaţiei:
  - trecerea pe cheltuieli a dobânzii datorate creditorilor pentru împrumutul primit
- modificări:
  - cresc cheltuielile cu dobânzile (+ A)
  - creşte datoria de plată a dobânzii (+ P)
  - conturi utilizate:- Cheltuieli cu dobânzi
  - dobânzi aferente împrumuturilor şi altor datorii asimilate.

-aplicând regulile de funcţionare la conturilor menţionate, stabilim formula contabilă astfel:

666		1681
Cheltuieli cu dobânzi	=	Dobânzi aferente împrumuturilor şi altor datorii asimilate 200.000

5. Se înregistrează trecerea pe cheltuieli a primelor cu ocazia răscumpărării obligaţiilor în suma de 15.000:

-natura operaţiei:
  -trecerea pe cheltuieli (amortizarea) a primelor de emisiuni a obligaţiunilor răscumpărate.
- modificări produse
  - cresc cheltuielile financiare privind amortizarea primelor de rambursare a obligaţiilor (+A)
  - scade valoarea primelor privind rambursarea împrumuturilor (-A)
- conturi utilizate:
  - cheltuieli financiare privind amortizarea primelor de rambursare a obligaţiunilor
  - prime privind rambursarea obligaţiunilor
- aplicăm regulile de funcţionare la conturilor menţionate, stabilim formula contabilă astfel:

Scanned with OKEN Scanner

6868		169
Cheltuieli privind amortizarea primelor de rambursare a obligaţiunilor	=	Prime privind rambursarea obligaţiunilor 15.000

6. - Transformarea împrumutului pe obligaţiuni, în capital:
- natura operaţiei:
  - transformarea împrumutului public în capital social.
- modificări:
  - reducerea împrumutului pe obligaţiuni.
  - mărirea capitalului propriu.
- conturi:
  - „Împrumuturi pe obligaţiuni emise" (-P).
  - „Capital" (+P).
-aplicăm regulile de funcţionare şi stabilim formula contabilă:

161		1012
65.000 Împrumuturi pe obligaţiuni emise	=	Capital social subscris şi vărsat 65.000

1.2.2. Contabilitatea creditelor bancare pe termen lung şi mijlociu

Agenţii economici îşi pot asigura o parte a capitalurilor necesare şi pe calea împrumuturilor de la unităţile bancare. Pentru evidenţa acestor operaţiuni se foloseşte contul 162 „Credite bancare pe termen lung şi mijlociu". Este un cont de pasiv. Se creditează cu valoarea împrumutului bancar angajat şi se debitează pe măsura rambursării creditelor bancare la datele scadente. Soldul este creditor şi reprezintă valoarea creditului primit şi nerambursat. Pentru utilizarea acestor credite se plăteşte o dobândă, care pentru agenţii economici constituie o cheltuială financiară, care se înregistreză la contul 666 „Cheltuielile cu dobânzile". Până la achitarea dobânzii, ea reprezintă o datorie care se înregistrează la contul 1682 „Dobânzi aferente creditelor bancare pe termen lung şi mijlociu".

Operaţiile care intervin sunt următoarele şi se reflectă în contabilitate astfel:

- angajarea primirii creditului bancar produce creşterea disponibilului în lei de la bănci şi totodată creerea datoriei faţă de unitatea bancară:

5121		162
Disponibil la bănci în lei	=	Credite bancare pe termen lung şi mijlociu 50.000.000

- obligaţia de plată a dobânzii anuale 10% faţă de bancă:

666		1682
Cheltuieli privind dobânzile	=	Dobânzi aferente creditelor bancare pe termen lung şi mijlociu 5.000.000

- achitarea dobânzii datorate:

1682		5121
Dobânzi aferente credite bancare pe termen lung şi mijlociu	=	Disponibil la bănci în lei 5.000.000

Scanned with OKEN Scanner

- rambursarea ratei scadente din creditul bancar (2.000.000.lei) din disponibilul de la bănci:

162		5121
Credite bancare pe termen lung şi mijlociu	=	Disponibil la bănci în lei 2.000.000

1.2.3. Contabilitatea datoriilor privind concesiunile şi alte datorii asimilate.

Agenţii economici pot prelua în patrimoniu, pentru folosinţa în concesiune, bunuri, potrivit contractelor încheiate. Evidenţa acestor operaţii solicită două conturi şi anume:

- contul 205 „Concesiuni brevete şi alte drepturi şi valori similare
- contul 164 „Datorii privind concesiunile şi alte datorii asimilate".

Cu ajutorul acestor două conturi se ţine evidenţa, pe de o parte a valorii bunurilor preluate în concesiune, iar pe de altă parte a datoriei faţă de proprietarul bunului care l-a concesionat. Se menţionează faptul că se concesionează numai dreptul de folosinţă nu şi dreptul de proprietate. Pentru folosirea bunului unitatea primitoare plăteşte o redevenţă care reprezintă o cheltuială faţă de terţi. Dacă se întârzie plata redevenţei, se calculează o dobândă care reprezintă pentru unitatea primitoare o cheltuială financiară.

Operaţiile economice care intervin sunt următoarele şi se reflectă astfel în contabilitatea cronologică:

- Concesionarea unor bunuri în valoare de 10.000.000 (primirea bunurilor respective)

205		164
Concesiuni, brevete şi alte drepturi şi valori similare	=	Datorii privind concesiunile şi alte datorii asimilate 10.000.000

- Redevenţa anuală achitată proprietarului bunului concesionat 2.000.000 lei

612		5121
Cheltuieli cu redevenţe, locaţiile de gestiune, chirii	=	Disponibil la bănci în lei 2.000.000

- Dacă unitatea primitoare nu achită redevenţe la scadenţa fixată, se calculează o dobândă pentru întârziere care se înregistrează astfel: (exemplu 20.000 lei)

666		1684
Cheltuieli privind dobânzile	=	Dobânzi aferente datoriilor privind concesiunile şi alte datorii asimilate 20.000lei

- Achitarea dobânzii:

1684		5121
Dobânzi aferente datoriilor privind concesiunile şi alte datorii asimilate	=	Disponibil la bănci în lei 20.000

- Restituirea bunurilor concesionate la expirarea contractului:

164		205
Datorii privind concesiunile şi alte datorii asimilate	=	Concesiuni brevete şi alte drepturi şi valori asimilate 10.000.000

Scanned with OKEN Scanner

2. CONȚINUTUL ȘI ANALIZA MODULUI DE FUNCȚIONARE A CONTURILOR DE IMOBILIZĂRI

Pentru contabilitatea operațiunilor economico-financiare privind **imobilizările**, în planul contabil general este prevăzută clasa 2 cu grupe și conturi specifice conținutului și structurii imobilizărilor. Astfel, având în vedere elementele de imobilizări ca structuri importante ale activului patrimonial al agenților economici, prezentăm în continuare principalele conturi cu ajutorul cărora se reflectă existența și mișcarea activelor imobilizate.

Grupa 20 – Imobilizări necorporale:

- 205 Cheltuieli de constituire
- 203 Cheltuieli de cercetare și dezvoltare
- 205 Concesiuni, brevete și alte drepturi și valori asimilate
- 207 Fond comercial
- 208 Alte imobilizări necorporale

Grupa 21 – Imobilizări corporale:

- 211 Terenuri
- 212 Mijloace fixe
  - 2121 Clădiri și construcții speciale
  - 2122 Mașini de forță și utilaje energetice
  - 2123 Mașini utilaje și instalații de lucru
  - 2124 Aparate și instalații de măsurare, control și reglare
  - 2125 Mijloace de transport
  - 2126 Animale de muncă
  - 2127 Plantații
  - 2128 Unelte, accensorii de producție și inventar gospodăresc

Grupa 23 – Imobilizări în curs

- 230 Imobilizări în curs necorporale
- 231 Imobilizări în curs corporale

Grupa 26 – Imobilizări financiare

- 261 Titluri de participare
- 262 Titluri imobilizate ale activității de portofoliu
- 267 Creanțe imobilizate
  - 2671 Creanțe legate de participații
  - 2672 Împrumuturi acordate pe termen lung
  - 2678 Dobânzi aferente creanțele imobilizate

Toate conturile de imobilizări după conținutul economic reflectă acea parte a capitalului agenților economici investită pe o perioadă îndelungată de timp în elemente patrimoniale sub forma investițiilor necorporale, corporale și financiare. Din punct de vedere contabil sunt conturi de activ. Ele se debitează cu toate majorările elementelor de active imobilizate și se creditează cu micșorarea acestor elemente. Soldul lor fiind debitor și reflectă existentul de imobilizări la un moment dat.

Pentru înțelegerea mecanismului de funcționare a acestor conturi, exemplificăm unele conturi de gradul 2, de **imobilizări corporale** de fapt, structura contului **212 Mijloace fixe.** Contul **212 Mijloace fixe** este un cont de activ. Cu ajutorul acestui cont se ține evidența existenței și mișcării

Scanned with OKEN Scanner

mijloacelor fixe. În debitul contului se înregistrează valoarea mijloacelor fixe achiziționate, realizate din producție proprie, primite din donații, sau ca aport la capital, valoarea mijloacelor fixe aduse ca aport de întreprinzător etc.

În creditul contului se înregistrează valoarea mijloacelor fixe cedate sau scoase din activ.

Soldul reprezintă valoarea mijloacelor fixe existente.

O problemă importantă care influențează modul de funcționare a conturilor de mijloace fixe este **evaluarea acestora**. Pentru mijloacele fixe se respectă aceleași principii și norme de evaluare a patrimoniului stabilite în Regulamentul de aplicare a legii contabilității. Astfel, pentru evaluarea mijloacelor fixe la intrarea în patrimoniu se folosește **valoarea de intrare,** prin care se înțelege:

a) costul de achiziție, pentru mijloacele fixe procurate cu titlul oneros.

b) costul de producție pentru mijloacele fixe construite sau produse de unitatea patrimonială

c) valoarea actuală estimată la înscriere în activ ținând seama de valoarea mijloacelor fixe cu caracteristici tehnice similare sau apropiate, pentru mijloace fixe obținute cu titlul gratuit

d) valoarea de aport acceptată de părți, pentru mijloacele fixe intrate în patrimoniu cu ocazia asocierii, fuziunii etc., conform statutelor și contractelor.

e) valoarea rezultată în urma reevaluării, pentru mijloacele fixe evaluate în baza unei dispoziții legale. Periodic mijloacele fixe sunt supuse reevaluării. Prin **reevaluarea mijloacelor fixe** se înțelege operațiunea de stabilire a valorii actuale a fiecărui mijloc fix existent în patrimoniul unității. Valoarea actuală a mijlocului fix se stabilește de regulă, avându-se în vedere:

– valoarea de intrare înregistrată în contabilitatea unității patrimoniale
– utilitatea mijlocului fix
– prețul pieței
– gradul de uzură estimat al mijlocului fix la data reevaluării.

Procesul de utilizare a mijloacelor în cadrul agenților economici presupune calcularea amortizării lor. Amortizarea mijloacelor fixe se calculează de la data punerii acestora în funcțiune și până la recuperarea integrală a valorii lor de intrare conform duratelor și condițiilor de utilizare a acestora. Amortizarea mijloacelor fixe concesionate, închiriate sau în locație de gestiune se calculează și se înregistrează în contabilitate de către unitatea care le are în proprietate. Amortizarea investițiilor efectuate la mijloacele fixe închiriate este în sarcina celui care a efectuat investiția și se înregistrează în contabilitatea acestuia.

Agenții economici care desfășoară activități cu caracter economic, calculează amortizarea mijloacelor fixe utilizând următoarele procedee:

1. **Procedeul amortizării lineare** – care constă în repartizarea uniformă a valorii de intrare a mijloacelor fixe pe toată durată de funcționare stabilită acestora.

Deci: $$\text{Amortizarea anuală} = \frac{V_i}{T}$$

Ex.: un strung are o valoare de intrare de 1.500.000 și durata de funcționare este de 5 ani.

Deci: $$\text{Amortizarea anuală} = \frac{1.500.000}{5 \text{ ani}} = 300.000 \text{ lei / an}$$

Dacă stabilim cotele de amortizare vom avea:

Scanned with OKEN Scanner

$$\text{Cota de amortizare} = \frac{\text{Valoarea amortizării}}{\text{Valoarea de intrare a mijlocului fix}} \times 100 = \frac{300.000}{1.500.000} \times 100 = 20\%$$

Aceasta se poate calcula și prin formula $A = \frac{100}{T} = \frac{100}{5} = 20$

Utilizând deci această cotă de amortizare uniformă timp de 5 ani, va fi recuperat întreaga valoare de intrare.

2. **Procedeul amortizării degresive:** presupune multiplicarea cotelor de amortizare lineară cu coeficienți prevăzuți de lege.

3. **Procedeul amortizării accelerate**: constă în calcularea în exercițiul în care mijloacele fixe intră în activul unității a unei amortizări de până la o limită stabilită de lege, din valoarea de intrare a acestora. În exercițiile următoare amortizarea se calculează după procedeul amortizării lineare.

Amortizarea aferentă mijloacelor fixe se înregistrează distinct în contabilitate pe categorii și obiecte de evidență. Prin scăderea amortizării din valoarea de intrare se obține valoarea contabilă netă a mijloacelor fixe. Pentru reflectarea în contabilitate a amortizării imobilizărilor în general și deci și a mijloacelor fixe (imobilizări corporale) se utilizează **două structuri de conturi** și anume:

a. **Conturile de cheltuieli** (clasa 6) grupa 68 astfel:

681 Cheltuieli de exploatare privind amortizările și provizioanele subconturile:
- 6811 Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor
- 6868 Cheltuieli financiare privind amortizarea primelor de rambursare a obligațiunilor
- 6871 Cheltuieli excepționale privind amortizarea imobilizărilor

b. **Conturile de amortizări** privind imobilizările, clasa 2, grupa 28 astfel:

280 Amortizări privind imobilizări necorporale:
- 2801 Amortizarea cheltuielilor de constituire etc.

281 Amortizări privind imobilizările corporale
- 2810 Amortizarea terenurilor
- 2811 Amortizarea clădirilor și construcțiilor speciale
- 2812 Amortizarea mașinilor de forță și utilajelor energetice
- 2813 Amortizarea mașinilor și instalațiilor de lucru etc.

Conturile de cheltuieli (de exploatare financiare și excepționale) privind amortizarea sunt conturi de activ. Ele **se debitează** cu amortizarea calculată aferentă imobilizărilor necorporale și corporale și se **creditează** în general, ca toate conturile de cheltuieli cu soldul lor debitor la sfârșitul exercițiului (lunar) prin virarea lui asupra contului de rezultate 121 Profit și pierdere. Nu prezintă sold.

Conturile de amortizări sunt conturi de pasiv, cu funcție contabilă de rectificare a valorii de intrare a imobilizărilor necorporale sau corporale din debitul conturilor de imobilizări. Cu ajutorul lor se ține evidența amortizării calculate asupra imobilizărilor necorporale sau corporale.

Conturile respective se creditează cu valoarea cheltuielilor aferente amortizării imobilizărilor necorporale sau corporale și se debitează cu amortizarea aferentă imobilizărilor necorporale sau corporale vândute sau scoase din activ. Soldul conturilor reprezintă amortizarea calculată asupra imobilizărilor corporale sau necorporale.

Scanned with OKEN Scanner

Pe baza datelor din conturile de imobilizări și de amortizări se determină valoarea cu ocazia întocmirii unor lucrări de sinteză contabilă, valoarea reală (netă contabilă) a acestor imobilizări. Exemplu: dacă un strung are o valoare de intrare de 1.500.000 lei și o amortizare calculată de 700.000 lei, aceste date apar înregistrate în conturile menționate astfel:

2813 Mașini și instalații de lucru	
D	C
V_i 1.500.000	

2811 Amortizarea mașinilor și instalațiilor de lucru	
D	C
	700.000

Valoarea contabilă netă a strungului = Valoarea de intrare – Amortizarea calculată

Adică:

1.500.000 lei – 700.000 lei = 800.000 lei = Valoarea netă contabilă a strungului

După amortizarea lor completă sau atunci când nu mai corespund condițiilor tehnice de lucru (este vorba numai de imobilizările corporale) acestea se scot din activ, adică se casează. Imobilizările pot fi și vândute terților.

Scoaterea din funcțiune a mijloacelor fixe presupune două categorii de operații și anume:

1. Scăderea din evidență a mijlocului fix casat
2. Înregistrarea cheltuielilor și a recuperărilor și stabilirea rezultatului casării.

1. În legătură cu prima categorie de operații se face precizarea că ea produce diminuarea activului cu valoarea de intrare a mijlocului fix scăzut din evidență, pe de o parte, și diminuarea amortizării calculate aferente mijlocului fix casat, pe de altă parte. Dacă mijlocul fix este incomplet amortizat, diferența de valoare nerecuperată reprezintă o cheltuială excepțională privind amortizările și se înregistrează la contul 6871 „Cheltuielile excepționale privind amortizarea imobilizărilor". Privind cea de-a doua categorie de operații se fac următoarele precizări:

– cheltuielile ocazionate de scoaterea din funcțiune a mijloacelor fixe și recuperările de valori materiale se înregistrează ca debitul și respectiv creditul contului 6718 „Alte cheltuieli excepționale privind operațiile de gestiune".

Soldul debitor sau creditor al contului 6718 „Alte cheltuieli excepționale privind operațiunile de gestiune" se regularizează majorând sau micșorând „Fondul de dezvoltare" (111).

Pentru înțelegerea unitară a problemelor referitoare la operațiile privind imobilizările corporale se exemplifică prin intrarea unui mijloc fix, utilizarea și deci calcularea și înregistrarea amortizării și în final scoaterea din funcțiune.

O societate comercială achiziționează un strung de la o întreprindere producătoare conform facturii care conține următoarele informații:

– preț de cumpărare	1.500.000
– cheltuieli de transport	100.000
– cost de achiziție	1.600.000
– TVA deductibilă 18 %	288.000
Total de plată	1.888.000

Scanned with OKEN Scanner

2. Pentru montarea strungului se fac cheltuieli conform facturii primite de la o întreprindere specializată din care rezultă următoarele:

– valoarea cheltuielilor de montare	400.000
– TVA deductibilă 18 %	72.000
De plată	472.000

3. Durata normată de funcționare a strungului este de 5 ani. Amortizarea anuală este egală cu 2.000.000 / 5 ani = 400.000 lei, iar amortizarea lunară este egală cu 400.000 / 12 luni = 33.333.

Mijlocul fix (strungul) este utilizat numai 4 ani – și propus pentru casare – scoatere din funcțiune în situația când valoarea de intrare nu a fost integral recuperată (mai puțin cu 400.000 lei)

4. Pentru scoaterea din funcțiune a strungului conform procesului verbal, s-au efectuat cheltuieli plătite unei întreprinderi de prestări de servicii conform facturii astfel:

– valoarea prestației	50.000
– TVA 18 %	9.000
De plată	59.000

De asemenea, în baza aceluiași proces verbal de scoatere din funcțiune, se recuperează materiale consumabile în sumă de 150.000 lei.

Se cere: înregistrarea operațiilor atât în contabilitatea cronologică, cât și în cea sistematică, cu sublinierea rezultatului obținut din scoaterea din funcțiune a strungului.

Rezolvare: înregistrarea operațiilor din contabilitate cronologică – note contabile sau registrul general.

1. Înregistrarea recepției strungului pe baza facturii și a procesului verbal de recepție

%		=	404 Furnizori de imobilizări 1.888.000
2123			
Mașini, utilaje și instalații de lucru	1.600.000		
4426			
TVA deductibilă	288.000		

2. Plata facturii furnizorului:

404 Furnizori de imobilizări	=	5121 Disponibil la bănci 1.888.000

3. Înregistrarea facturii furnizorului pentru cheltuielile de montare a strungului.

%	=	404 Furnizori de imobilizări	472.000
2123			
Mașini, utilaje și instalații de lucru			400.000
4426			
TVA deductibilă			72.000

4. Plata facturii întreprinderii pentru montarea strungului

404 Furnizori de imobilizări	=	5121 Disponibil la bănci 472.000

În urma acestui operații rezultă ca valoarea de intrare a strungului este de 2 000 000 lei așa cum rezultă din conturile sintetice:

Scanned with OKEN Scanner

2123 Mașini, utilaje și instalații de lucru			
D			C
404	1.600.000	2813	1.600.000
404	400.000	6871	400.000
	2.000.000		

404 Furnizori de imobilizări			
D			C
5121	1.600.000	2123	1.600.000
5121	400.000	2123	400.000
	2.000.000		2.000.000

4426 TVA deductibilă			
D			C
404	288.000		
404	72.000		
	360.000		

5121 Disponibil la bănci			
D			C
S_i	5.000.000	404	1.600.000
		404	400.000
			2.000.000

5. Se calculează și înregistrează amortizarea strungului – lunar – și cumulat pe perioada celor 4 ani de funcționare a mijlocului fix care este în sumă de 1.600.000 (400.000 lei anual).

6811		2813
Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor	=	Amortizarea mașinilor, utilajelor și instalațiilor de lucru

6. Concomitent cu acestă operațiune se înregistrează repartizarea amortizării inclusă în cheltuieli (care se va recupera financiar prin vânzarea producției) la fondul de dezvoltare

119		111
Repartizări la fondul de dezvoltare	=	Fondul de dezvoltare 1.600.000

Situația în conturile sintetice privind amortizarea calculată și recuperată, este următoarea:

6811 Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor			
D			C
2813	1.600.000		

2813 – Amortizarea mașinilor, utilajelor și instalațiilor de lucru			
D			C
2123	1.600.000	6811	1.600.000

119 Repartizări la fondul de dezvoltare			
D			C
111	1.600.000		

111 Fond de dezvoltare			
D			C
		119	1.600.000
		4718	91.000
			1.691.000

Din conturile de mai sus, rezultă că societatea comercială pe timpul celor 4 ani cât a funcționat strungul a inclus în cheltuieli și deci a recuperat suma de 1.600.000 lei care reflectă creditul conturilor 2813 „Amortizarea mașinilor, utilajelor și instalațiilor de lucru" și 111 „Fondul de dezvoltare". Suma de 400.000 reprezentând amortizarea nerecuperată are caracterul unui pierderi înregistrându-se pe debitul contului 6871 „Cheltuieli excepționale privind amortizarea imobilizărilor".

Scanned with OKEN Scanner

7. Se înregistrează scăderea din activul unității a mijlocului fix scos din funcțiune potrivit datelor prezentate anterior:

– valoarea de intrare	2.000.000 lei
– amortizarea calculată până la data scoaterii din funcțiune	1.600.000 lei
– valoarea neamortizată	400.000 lei

%	=	2123 Mașini, utilaje și instalații de lucru	2.000.000
2813 Amortizarea mașinilor, utilajelor și instalațiilor de lucru			1.600.000
6871 Cheltuieli excepționale			400.000

8. Se înregistrează cheltuielile ocazionate de scoaterea din funcțiune a strungului facturate de o întreprindere specializată:

valoarea prestației 50.000 lei TVA = 18%

6718 Alte cheltuieli privind operațiile de gestiune	=	401 Furnizori	59.000
			50.000
4426 TVA deductibilă			9.000

9. Se înregistrează materialele consumabile recuperate în suma de 150.000 lei

3018 Materiale consumabile	=	6718 Alte cheltuieli privind operațiile de gestiune 150.000

În urma acestor ultime operații situația în conturile folosite se prezintă astfel:

3018 Alte materiale consumabile

D		C
6718	150.000	

6718 Alte cheltuieli privind operațiile de gestiune

D		C	
401	50.000	3018	150.000
111	100.000		
	150.000		150.000

10. Se regularizează cheltuielile și recuperările înregistrate cu ocazia scoaterii din funcțiune a strungului, din care rezultă o situație favorabilă care influențează fondul de dezvoltare cu suma de (150.000 – 50.000) = 100.000 lei.

Scanned with OKEN Scanner

6718		111
Alte cheltuieli din operațiile de gestiune	=	Fond de dezvoltare 100.000

Din aplicația practică prezentată, rezultă că pe parcursul celor 4 ani întreprinderea a recuperat pe calea amortizării suma de 1.600.000 lei, a înregistrat o pierdere de 400.000 lei, iar în final a obținut o valoare reziduală din scoaterea din uz de 100.000lei, care mărește fondul de dezvoltare.

În principiu la toate categoriile de imobilizări, mecanismul de amortizare și scoatere din activ este asemănător cu cel prezentat de imobilizările corporale, diferite fiind doar conturile de imobilizări necorporale utilizate.

Scanned with OKEN Scanner

3.- ANALIZA CONȚINUTULUI ȘI MODULUI DE FUNCȚIONARE A CONTURILOR PRIVIND APROVIZIONAREA CU MATERIALE ȘI MĂRFURI (CONTURI DE STOCURI)

Pentru evidența stocurilor din sfera aprovizionării agenților economici, se folosesc conturile: **Materii prime, Materiale consumabile** și **Mărfuri** etc.

Aceste conturi sunt, din punct de vedere al conținutului economic, conturi de **mijloace circulante materiale**, iar după funcția contabilă, sunt conturi de activ.

Funcția contabilă a acestor conturi este nuanțată în raport de o serie de factori, între care menționăm:

- metodele de organizare evidenței generale a stocurilor;
- prețurile de înregistrare;
- sursele de aprovizionare.

Având în vedere în mod global acești factori, în conturile de stocuri (**Materiale** și **Mărfuri**) se vor evidenția următoarele elemente:

- **Pe debit**, intrările de materiale și mărfuri, la prețurile de înregistrare stabilite de fiecare agent economic în raport de nevoile proprii de informare și gestiune.
- **Pe credit**, ieșirile de materiale și mărfuri - din gestiune, la aceleași prețuri la care au fost înregistrate la intrare. Deci, conturile de stocuri (Materiale și Mărfuri) au, în principiu, următoarea funcție contabilă:

Stocuri

D	C
Intrări de materiale sau mărfuri la un preț de înregistrare stabilit	Ieșiri de: - materiale - mărfuri, la același preț folosit la intrări
Sold debitor	= Valoare stoc existent în depozit, în magazie

Funcția contabilă a acestor conturi este adaptată în raport de cele două metode de evidență a stocurilor:

1.- metoda inventarului permanent

2.- metoda inventarului intermitent

1. Această metodă presupune înregistrarea în contul „Materiale" pe D și, respectiv pe C, operațiune cu operațiune, în momentul producerii lor și stabilirea soldului, și respectiv stocului, după fiecare operațiune.

2. În cazul metodei de contabilitate a stocurilor, a inventarului intermitent, la conturile de stocuri se înregistrează următoarele:

- **În debit**: - soldul inițial
  - soldul final

La sfârșitul exercițiului financiar se stabilește diferența între S_f și S_i și în raport de semnul diferenței, aceasta se înregistrează astfel:

Scanned with OKEN Scanner

$S_f > S_i$ = ➔ creştere de stoc se înregistrează pe D
$S_f < S_i$ = ➔ scădere de stoc se înregistreză pe C

Reflectarea operaţiei, atât la contul "Materiale", cât şi la contul „Mărfuri", este influenţată, în afara metodei prezentate, de **2 factori**:

- sursa de aprovizionare
- perioada de înregistrare

Concluzie: Preţurile de evidenţă a materialelor vor fi diferite în raport de sursa de aprovizionare (de la furnizori, din producţia proprie, din casare de mijloace fixe, din prelucrare de la terţi etc.), cât şi de perioada când această operaţiune a avut loc.

Aceasta înseamnă că în D - cont „Materiale" vom înregistra intrările la preţul de achiziţie, format din:

- preţul din factura furnizorului + cheltuieli de transport aprovizionare.

În condiţiile economiei de piaţă, care impun ca pentru acelaşi material să avem la intrare preţuri diferite, se pune problema preţului la care trebuiesc reflectate operaţiunile privind ieşirea de materiale. În aceste condiţii, ieşirile de materiale se pot evidenţia utilizând mai multe metode, între care amintim:

1. Metoda identificării (materialele vor ieşi prin identificare, la preţurile la care au intrat).
2. Metoda preţului mediu de aprovizionare.
3. **Metoda Primul intrat - primul ieşit.**
4. **Metoda Ultimul intrat - primul ieşit.**
5. Metoda preţului normat.

Contul „Mărfuri"

- cont de mijloace circulante
- ţine evidenţa gestiunii mărfurilor fie în unitatea producătoare, fie în unitatea cu caracter specializat comercial.
- pe D - intrări de mărfuri la preţ, fie cu ridicata, fie cu amănuntul, fie de achiziţie.
- pe C - ieşiri la preţ cu ridicata, cu amănuntul sau de achiziţie.
- sold - debitor = valoarea stocului de mărfuri la sfârşitul perioadei (la preţ cu ridicata, cu amănuntul sau de achiziţie).

Menţiune: la unităţile comerciale care ţin evidenţa mărfurilor la preţ cu amănuntul, este necesar să utilizăm încă un cont special creat, cu ajutorul căruia să ţinem evidenţa adaosului comercial.

P. cu amănuntul = P. cu ridicata + adaos comercial

Contul „Adaos comercial"

- cont rectificativ, care rectifică preţul cu amănuntul prin scădere şi-l aduce la dimensiunea preţului cu ridicata.
- cont de P
- în C înregistrează adaosul comercial aferent mărfurilor intrate
- în D înregistrează adaosul comercial aferent mărfurilor ieşite.
- soldul este creditor - reflectă adaosul comercial al mărfurilor aflate în stoc.

Scanned with OKEN Scanner

Notă: În condițiile aplicării noului plan de conturi, adaosul comercial va fi tratat ca o diferență de preț și se va înregistra la contul „Diferențe de preț la mărfuri".

Precizare: Întrucât în țara noastră, potrivit planului actual de conturi, cheltuielile ocazionate de procesul de aprovizionare sunt evidențiate separat, pentru evidența materialelor se folosesc 2 conturi:

D „Materiale"	C
intrare la prețul din factura furnizorilor	ieșire la prețul din factura furnizorilor

D „Cheltuieli transport aprovizionare - C.T.A"	C
C.T.A. aferente intrărilor de materiale	C.T.A. aferente ieșirilor de materiale

Prețul din debitul contului „Materiale" + C.T.A. din debitul contului „C.T.A." = Preț efectiv de aprovizionare

Pentru determinarea prețului, la care să se înregistreze ieșirea de materiale, este necesar ca la sfârșitul lunii să calculăm un coeficient pentru repartizarea cheltuielilor de T.A.

$$K_{\text{repartizat C.T.A.}} = \frac{\text{Totalul C.T.A}}{\text{Totalul prețului de facturare a materialelor}} \times 100$$

Acest coeficient se aplică asupra materialelor consumate evaluate la preț de facturare și se obține suma cheltuielilor de transport - aprovizionare aferente materialelor consumate.

2.1. Aplicație practică privind operațiuni cu materii prime materiale consumabile

1. Se primesc materii prime de la furnizori, conform facturii, din care rezultă următoarele informații:

- preț de cumpărare	100.000 lei
- C.T.A.	10.000 lei
- costul efectiv de achiziție	110.000 lei

2. Se consumă, în perioada lunii martie, materii prime în sumă de 55.000 lei. Se face precizarea că, evidența materialelor se ține la preț efectiv de achiziție (preț de facturare + C.T.A.)

Preț achiziție (efectiv) = Preț din factură + C.T.A.

D 300 „Materii prime"	C
Preț efectiv de achiziție intrări	Preț efectiv de achiziție ieșiri

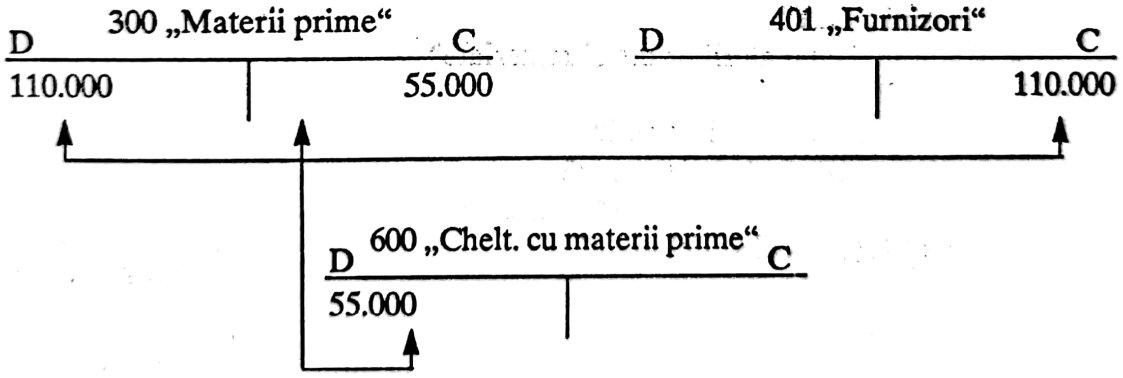
Scanned with OKEN Scanner

I. Contabilitatea materialelor se conduce după metoda **inventarului permanent**, care are la bază următoarea relaţie de echilibru:

$$S_i \text{ (iniţial)} + \text{intrări} - \text{ieşiri} = S_f \text{ (final)}$$

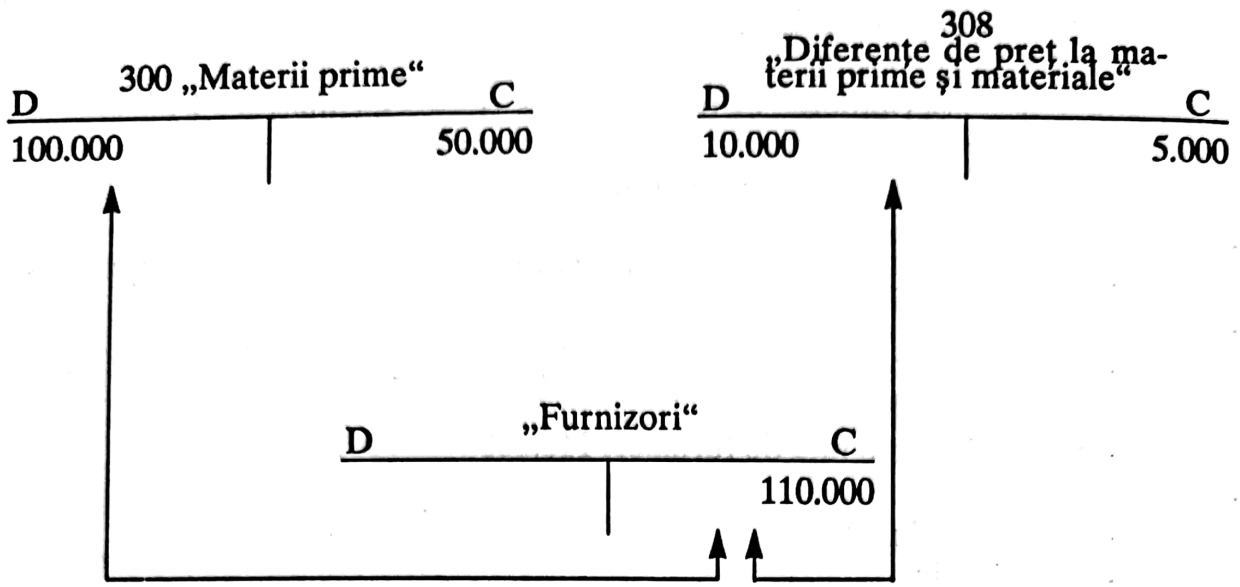
1. Analiză contabilă a aprovizionării cu materii prime:
- natura operaţiei:
  - intrare de materii prime de la furnizori, după metoda inventarului permanent.
- modificări produse:
  - creşte valoarea stocului de materii prime cu preţul de factură şi C.T.A. facturate 110.000
  - creşte obligaţia faţă de furnizori 110.000
- conturi utilizate:
  - „Materii prime"
  - „Furnizori"
- formula contabilă:
  - „Materii prime" - de A
  - se majorează, deci se debitează
  - „Furnizori" - de P
  - se majorează, deci se creditează

300		401
110.000 „Materii prime"	=	„Furnizori" 110.000



Notă: În situaţia în care evidenţa materialelor se ţine la preţ de înregistrare, la preţul din factura furnizorului, C.T.A trebuie înregistrate la un cont distinct, numit „Diferenţe de preţ la materii prime şi materiale".

%		
300	=	„Furnizori" 110.000
100.000 „Materii prime"		
308		
10.000 „Diferenţe de preţ la materii prime şi materiale"		



2. Se înregistrează ieşirea de materii prime pentru consum.

- natura operaţiei:
  - ieşire de materiale pentru consum în producţie
- modificări produse:
  - scade valoarea stocului de materiale 55.000
  - cresc cheltuielile cu materii prime şi materiale, cu preţul efectiv de achiziţie - 55.000
- conturi utilizate:
  - „Materii prime“
  - „Cheltuieli cu materii prime şi materiale“
- formula contabilă:
  - „Materii prime“ **cont** de activ
  - se micşorează **deci** se creditează
  - „Cheltuieli cu materii prime“ cont de activ
  - se majorează **deci** se debitează

Formula contabilă:

600		300
55.000 „Cheltuieli cu materii prime şi materiale“	=	„Materii prime“ 55.000

Dacă reluăm exemplul privind **evidenţa** materialelor la preţul de facturare, operaţiunile sunt următoarele:

a) Consum de materiale şi materii prime la preţ de facturare.

Contul - „Materii prime“ - se creditează cu 50.000

Contul - „Cheltuieli cu materii prime şi materiale“ - se debitează cu 50.000

Scanned with OKEN Scanner

Formula contabilă:

600		300
50.000 „Cheltuieli cu materii prime şi materiale“	=	„Materii prime“ 50.000

b). - repartizarea C.T.A. -5.000 lei - ca diferenţă de preţ
- cresc cheltuielile cu materiale şi materii prime cu 5.000
- scad cheltuielile de transport-aprovizionare cu 5.000 (ca diferenţă de preţ).

600		308
5.000„Cheltuieli cu materii“ prime şi materiale	=	„Diferenţă de preţ la materii prime şi materiale“ 5.000

2.2. Operaţiuni privind materialele în cazul metodei inventarului intermitent

Schema funcţionării conturilor cu cele două metode de evidenţă a contabilităţii stocurilor:

Inventar permanent

D „Materiale“	C
- intrări - operaţiune cu operaţiune	- ieşiri - operaţiune cu operaţiune

Inventar intermitent

D „Materiale“	C
S_i - Stoc la începutul perioadei INTRĂRI NU	IEŞIRI NU
RD Stocul preluat de la sfârşitul perioadei S_f	RC = Stocurile de la început preluate la cheltuieli

Exemplu:

1. - O societate comercială are un stoc iniţial de materii prime de 15.000 lei, la începutul lunii.

2. - În timpul lunii, societatea cumpără de la furnizori materii prime la preţ efectiv de achiziţie de 50.000 lei. Inventarul efectuat la sfârşitul lunii stabileşte un stoc (sold) la contul „Materii prime“ de 5.000 lei.

I Operaţiunile care au loc şi modul lor de reflectare în contabilitate:

1.În acest caz se înregistrează diminuarea stocului de materiale, reprezentând consumul acestora din stocul iniţial, preluat la cheltuieli.

- natura operaţiei:
  - ieşire de materiale.

Scanned with OKEN Scanner

- modificări:
  - scăderea stocului de materiale.
  - creşterea cheltuielilor cu materii prime şi materiale.
- conturi folosite:
  - „Materii prime" - cont de A.
    - se creditează cu 15.000
  - „Cheltuieli cu materii prime şi materiale" - cont de A
    - se debitează cu 15.000

600		300
15.000 „Cheltuieli cu materii prime şi materiale"	=	„Materii prime" 15.000

2. Se înregistrează recepţia materialelor primite de la furnizori în cursul lunii şi reflectarea lor direct pe cheltuieli, potrivit normelor cerute de inventarul intermitent.

- Operaţia produce creşterea cheltuielilor cu materii prime şi creşterea datoriei faţă de furnizori.
- Conturile utilizate sunt:
  - „Cheltuieli cu materii prime" - cont de activ care majorându- se, se debitează cu 50.000 lei.
  - „Furnizori - cont de pasiv", care majorându-se, se creditează cu 50.000 lei.

Deci formula contabilă este:

600		401
„Cheltuieli cu materii prime"	=	„Furnizori" 50.000

3. Se înregistrează valoarea stocului de materii prime, pe baza inventarului efectuat la sfârşitul lunii cu sumă de 5.000 lei.

- Operaţia produce: creşterea valorii stocului de materii prime şi reducerea cheltuielilor cu materii prime.

Formula contabilă:

300		600
„Materii prime"	=	„Cheltuieli cu materii prime" 5.000

În urma operaţiilor prezentate, situaţia în contul de materii prime este următoarea:

„Materii prime"

D	C
S_i 15.000	15.000
S_f 5.000	

Este posibil ca unii agenţi economici să utilizeze o variantă a inventarului intermitent, înregistrând la sfârşitul lunii diferenţa dintre stocul iniţial şi final, astfel, prezentat la punctele a) şi b).

Scanned with OKEN Scanner

a). $S_f > S_i$ — variaţie pozitivă a stocului = 50.000
100.000 - 50.000 —„Materiale" = „Cheltuieli din variaţia stocului"

b). $S_f < S_i$ —variaţie negativă a stocului = 25.000
150.000 - 125.000 —„Cheltuieli cu variaţia stocului" = „Materiale"

II. Operaţiuni cu mărfuri

Pentru evidenţa mărfurilor utilizăm contul „Mărfuri", şi contul „Adaos comercial", potrivit contabilităţii actuale.

1. - Se cumpără mărfuri de la furnizor cu preţ cu ridicata 500.000, adaosul comercial 20%.

- preţ cu ridicata	500.000
- adaos comercial 20%	100.000
- preţ cu amănuntul	600.000

2. - Cheltuieli de circulaţie 20.000 lei din care:

- salarii	10.000
- C.A.S.	2.200
- ajutor şomaj	400
- chirie .	7.400
	20.000

3. Unitatea comercială vinde în această lună jumătate din aceste mărfuri

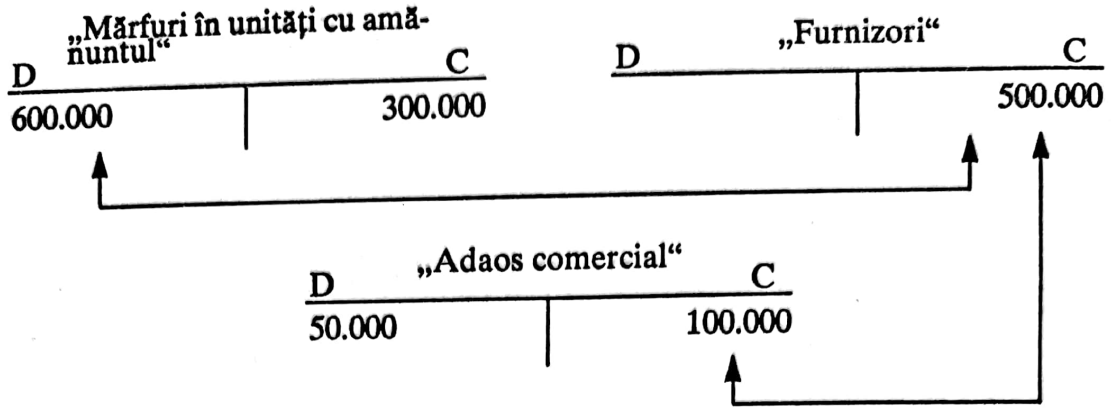
Înregistrarea operaţiilor economice:

1. - cumpărare de mărfuri de la furnizori:
- natura operaţiilor:
  - intrare de mărfuri de la furnizori
- modificări:
  - creşte valoarea mărfurilor în unitatea comercială cu amănuntul; cu 600.000 (preţ cu amănuntul)
  - cresc obligaţiile faţă de furnizori, pentru a-i plăti contravaloarea mărfurilor: 500.000 (preţ cu ridicata)
  - creşte adaosul comercial cu 100.000 din care unitatea comercială va acoperi cele 20.000 lei cheltuieli de circulaţie.
- conturi:
  - „Mărfuri în unităţi cu amănuntul" cont de A(+) se debitează
  - „Furnizori" cont de P(+) se creditează
  - „Adaos comercial" cont P (rectificativ) se creditează

Formula contabilă:

600.000 „Mărfuri în unităţi cu amănuntul"	=	%	600.000
		„Furnizori"	500.000
		„Adaos comercial"	100.000

Scanned with OKEN Scanner



2. - înregistrarea cheltuielilor de circulaţie- 20.000:

- natura operaţiei:
  - plăţi pentru salarii, C.A.S., ajutor şomaj, chirie în sectorul circulaţiei cu amănuntul.
- modificări:
  - cresc cheltuielile de circulaţie
  - scade disponibilul de la bancă (sau din casă)
- conturi:
  - „Cheltuieli de circulaţie“ - de A se debitează
  - „Casa“ - de A se creditează

Formula contabilă:

20.000 „Cheltuieli de circulaţie“	=	„Casa“ 20.000

3. - se vinde 1/2 din mărfuri - 300.000 lei la preţ cu amănuntul

natura operaţiei:
- ieşire de mărfuri, prin vânzare în unităţile cu amănuntul.
- modificări:
  - creşte numerarul din casierie cu 300.000
  - scade stocul de mărfuri, cu 300.000 lei, care pentru întreprindere reprezintă creşterea veniturilor.
- conturi:
  - „Casa“ - +A se debitează
  - „Venituri din vânzarea mărfurilor“ - + P se creditează

Formula contabilă:

300.000 „Casa“	=	„Venituri din vânzarea mărfurilor“300.000

Scanned with OKEN Scanner

„Venituri din vânzarea mărfurilor“ D	C
250.000	300.000

„ Casa“ D	C
300.000	

„Mărfuri“ D	C
600.000	300.000
	300.000

„Cheltuieli de circulaţie“ D	C
20.000	20.000

„Profit şi pierdere“ D	C
	30.000
Sc. 30.000	

„Adaos comercial“ D	C
50.000	100. 000

„Casa“ D	C
300.000	300.000

„Disponibil la bănci“ D	C
300.000	250.000
	20.000
	Sd. 30.000

„Venituri din vânzarea mărfurilor“ D	C
250. 000 (Chelt.) 20.000	300.000 (Venit.)
beneficiu 30.000	
300.000	300.000

4.- Se descarcă gestiunea contului „Mărfuri“ cu valoarea mărfurilor vândute.

a) - natura operaţiei:
- descărcare (ieşire) de mărfuri.

b) - modificări:
- scăderea contului „Mărfuri“ A(-) 300.000
- scad veniturile cu preţul de cumpărare a mărfurilor. P(-) 250.000
- scade adaosul comercial aferent mărfurilor vândute. P(-) 50.000

c) - conturi:
- „Mărfuri“
- „Venituri din vânzarea mărfurilor“
- „Adaos comercial“

Scanned with OKEN Scanner

- „Mărfuri“
  - cont de activ se micşorează deci, se creditează
- Venituri din vânzarea mărfurilor - cont de pasiv - se debitează
- Adaos comercial - cont de pasiv - se debitează

300.000	%	=	„Mărfuri“ 300.000
250.000	„Venituri din vânzarea mărfurilor“		
50.000	„Adaos comercial“		

5. - Se înregistrează repartizarea cheltuielilor de circulaţie în sumă de 20.000 lei, aferente vânzărilor efectuate.

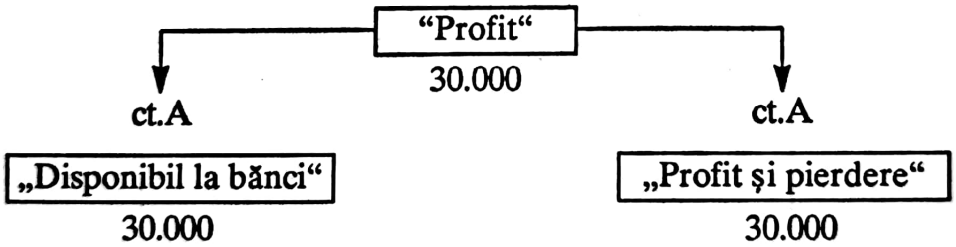
a) - natura operaţiei:
  - repartizare a cheltuielilor de circulaţie asupra veniturilor obţinute.

b) - modificări:
  - scad cheltuielile de circulaţie A(-) 20.000
  - scad veniturile din vânzarea mărfurilor P(-)

c) - conturi:
  - „Cheltuieli de circulaţie“
  - „Venituri din vânzarea mărfurilor“

d) - Cheltuieli de circulaţie- cont de activ - se creditează
  - Venituri din vânzarea mărfurilor - cont de pasiv - se debitează

20.000 „Venituri din vânzarea mărfurilor“	=	„Cheltuieli de circulaţie“ 20.000



4. - În urma acestei operaţiuni, la contul „Venituri din vânzarea mărfurilor“ avem următoarea situaţie.

C. Venituri 300.000
D. Cheltuieli 270.000 - 250.000 plata furnizorului
  - 20.000 cheltuieli de circulaţie ale agentului economic
Profit 30.000

5. - Se depun la bancă cei 300 000 lei încasaţi din vânzarea mărfurilor.

300.000 „Disponibil la bănci“	=	„Casa“ 300.000

6. Se înregistrează acest beneficiu în contabilitate.

Scanned with OKEN Scanner

a). - natura operației:
- înregistrarea beneficiului obținut din vânzarea mărfurilor.

b). - modificări:
- scad veniturile din vânzarea mărfurilor P(-)
- crește profitul P(+)

c). - conturi utilizate:
- „Venituri din vânzarea mărfurilor"
- „Profit și pierdere"

d). - „Veniturile din vânzarea mărfurilor" - cont de pasiv - se debitează
- „Profit și pierdere" - cont de pasiv - se creditează

30.000 „Venituri din vânzarea mărfurilor"	=	„Profit și pierdere" 30.000

Pentru a verifica concordanța dintre profitul reflectat în contul de la bancă, și cel reflectat în contul „Profit și pierdere", este necesar să avem în vedere următoarele: - din contul de la bancă, agentul economic a făcut în legătură cu aceste vânzări, plăți astfel:
- furnizor: - 250.000 lei
- cheltuielile de circulație - 20.000

În urma acestor operațiuni la contul „Disponibil la bănci" avem următoarea situație:

D ⟶ 300.000 lei încasări din vânzarea mărfurilor
C ⟶ 270.000 lei cheltuieli totale
Sold debitor (plus) 30.000

În situația utilizării conturilor din Planul general de conturi propus pentru a fi aplicat în economie începând cu anul 1994, operațiile privind mărfurile reflectate anterior potrivit contabilității integrate, se vor reflecta astfel în conturi, potrivit cerințelor contabilității financiare (nu se mai prezintă analiza contabilă a fiecărei operații economice, ci numai anumite aspecte necesare).

Enunțul problemei:

° Se cumpără mărfuri de la furnizori conform facturii, în sumă de 500.000 lei (preț de achiziție).

° Se vinde jumătate din marfa cumpărată, la preț de vânzare de 300.000 lei.

° Cheltuielile de circulație efectuate, în cazul magazinului sunt în sumă de 20.000 lei în care:

- cheltuieli cu salariile personalului	10.000
- cheltuieli cu C.A.S.	2.200
- cheltuieli cu ajutorul de șomaj	400
- chirie pentru imobilul folosit	7.400

Înregistrarea operațiilor în contabilitate:

1. Recepția mărfurilor primite de la furnizori

371		401
500.000 Mărfuri	=	Furnizori 500.000

2. Achitarea costului furnizorului din disponibilul de la bancă:

Scanned with OKEN Scanner

401		5121
500.000 Furnizor	=	Disponibil la bănci 500.000

3. Înregistrarea cheltuielilor ocazionate de depozitarea şi vânzarea mărfurilor se face în raport de felul cheltuielilor ocazionate, debitându-se conturile respective de cheltuieli, prin creditul conturilor care reflectă, fie datoria creată, fie direct plata lor, astfel:

- pentru salariile datorate:

641		421
10.000 „Cheltuieli cu salariile personalului"	=	„Personal - remuneraţii datorate" 10.000

- pentru C.A.S. datorat:

6451		4311
2.200 „Cheltuieli privind asigurările sociale"	=	„Contribuţia unităţii la asigurările sociale" 2.200

- pentru ajutorul de şomaj:

6452		4371
400 „Cheltuieli privind ajutorul de şomaj"	=	„Contribuţia unităţii la fondul de şomaj" 400

- pentru chiria plătită:

612		5121
7.400 „Cheltuieli cu locaţiile de gestiune şi chiriile"	=	„Disponibil la bănci" 7.400

4. Se înregistrează vânzarea mărfurilor în numerar în sumă de 300.000 lei, preţ de vânzare

5311		707
300.000 „Casa"	=	„Venituri din vânzarea mărfurilor" 300.000

5. Se descarcă gestiunea contului de mărfuri cu preţul de achiziţie, aferent mărfurilor vândute:

607		371
250.000 „Cheltuieli cu mărfurile"	=	„Mărfuri" 250.000

În urma acestor operaţiuni situaţia în conturile sintetice principale este următoarea:

D 371 „Mărfuri"	C
500.000	250.000

D 607 „Cheltuieli cu mărfurile"	C
250.000	250.000

Scanned with OKEN Scanner

401 „Furnizori“	
D	C
500.000	500.000

5121 „Disponibil la bănci“	
D	C
300.000	250.000

5311 „Casa“	
D	C
300.000	300.000

707 „Venituri din vânzarea mărfurilor“	
D	C
300.000	300.000

641 „Cheltuieli cu salariile“	
D	C
10.000	10.000

6451 „Chelt. cu asig. soc.“	
D	C
2.200	2.200

6452 „Chelt. cu ajutor de şomaj“	
D	C
400	400

612 „Cheltuieli cu chirii, locaţii de gestiune“	
D	C
7.400	7.400

121 „Profit şi pierdere“		
D		C
	250.000	300.000
	10.000	
	2.200	
	400	
	7.400	
	270.000	
Profit	30.000	

6. La sfârşitul exerciţiului financiar (lunar) au loc următoarele operaţii.

- Se transferă la contul „Rezultatul exerciţiului“ **„Profit şi pierdere“** - veniturile din vânzarea mărfurilor

707		121
300.000 „Venituri din vânzarea mărfurilor“	=	„Profit şi pierdere“ 300.000

- Se transferă la contul „Rezultatul exerciţiului şi pierdere“ - toate cheltuielile efectuate cu mărfurile vândute:

Scanned with OKEN Scanner

121 270.000 „Profit şi pierdere“	=	% 607 Ch. cu mărfurile 641 Ch. cu salariile 6451 Ch. cu asig. soc. 6452 Ch. cu aj. şomaj 612 Ch. cu chiriile	270.000 250.000 10.000 2.200 400 7.400

Din analiza conturilor utilizate se desprind următoarele concluzii:

- Contul de gestiune - **Mărfuri** s-a debitat cu preţul de achiziţie al mărfurilor şi s-a creditat cu acelaşi preţ aferent mărfurilor vândute.
- Toate conturile de cheltuieli s-au debitat cu cheltuieli efectuate şi s-au creditat cu aceleaşi cheltuieli virate la contul „Profit şi pierdere“.
- Contul „Venituri din vânzarea mărfurilor“ s-a creditat cu 300.000 - suma încasată din vânzarea mărfurilor şi s-a debitat cu aceeaşi sumă virată la contul „Profit şi pierdere“.
- Contul „Profit şi pierdere“ spre deosebire de metodologia actuală (anterior prezentată), are pe credit veniturile, iar pe debit cheltuielile aferente mărfurilor vândute şi prezintă un sold creditor de 30.000 lei, care reprezintă **profitul obţinut.**

Din comparaţia celor două soluţii, rezultă că ultima este mai simplă şi ne oferă informaţii operative şi clare cu privire la procesul de formare a rezultatului obţinut.

Scanned with OKEN Scanner

4. ANALIZA CONȚINUTULUI ȘI MODULUI DE FUNCȚIONARE A CONTURILOR DE DECONTĂRI CU TERȚII

1. Conținutul și structura decontărilor cu terți

În contextul activității desfășurate, un agent economic intră în relații cu alți agenți economici, pe de o parte, cât și cu personalul propriu, pe de altă parte. Aceste relații, numeroase, generează raporturi de drepturi și obligații. Aceste raporturi diferă, după natura lor, în:

- raporturi comerciale;
- raporturi financiare;
- raporturi fiscale;
- raporturi sociale etc.

Ele se soluționează pe calea decontărilor. Aceste decontări, judecate și analizate din punct de vedere al patrimoniului, reflectat în contabilitate, îmbracă două forme principale:

a). - forma creanțelor;

b). - forma datoriilor (obligațiilor).

a). - **Creanțele** reprezintă drepturi ale creditorilor de a pretinde **debitorilor** anumite sume de bani, bunuri sau lucrări. Sunt structuri patrimoniale de activ. Ele se grupează, după anumite criterii.

1. - **după natura lor:**
   - creanțe comerciale
   - creanțe financiare
   - alte creanțe
2. - **după timpul** în care trebuie soluționată această decontare:
   - creanțe pe termen scurt
   - creanțe pe termen lung
3. - **după conținutul economic:**
   - creanțe asupra clienților, pentru contravaloarea produselor vândute, a serviciilor prestate etc.
   - creanțe asupra furnizorilor, generate de unele avansuri și aconturi acordate acestora anticipat
   - creanțe generate de utilizarea, de deținerea unor efecte de comerț (bilete de ordin, cambie etc.)
   - creanțe asupra unor debitori diverși, generate de alte operațiuni decât cele anterioare, pentru avansuri bănești, deplasări, lipsuri în gestiune etc.

b). - **Datoriile** reprezintă angajamente financiare ale debitorilor cu privire la sume de bani cuvenite creditorilor, pentru materiale, mărfuri, servicii, bani primiți.

Datoriile se clasifică astfel:

1. - **după natura economică:**
   - datorii comerciale
   - datorii financiare
   - datorii fiscale
   - datorii salariale și sociale
   - alte datorii

Scanned with OKEN Scanner

2. - **după perioada de timp** în care se stinge datoria:
- datorii pe termen scurt
- datorii pe termen lung

3. - **după conținutul economic:**
- datorii față de furnizori, pentru contravaloarea mărfurilor și serviciilor primite
- datorii față de bugetul de stat, pentru impozite și taxe
- datorii față de salariați
- alte datorii

Relațiile agentului economic cu acționarii, generează raporturi de creanțe și datorii. **Raporturile de creanțe** îmbracă forma decontărilor cu acționarii și asociații, însemnând drepturile societății de a încasa de la aceștia sumele de bani subscrise, sau contravaloarea acțiunilor subscrise, în natură.

Raporturile de datorii ale societății față de acționari îmbracă o formă specială numită **dividende de plătit,** reprezentând angajamentul financiar al societății de a plăti acționarilor părți din profitul obținut la sfârșitul exercițiului financiar, potrivit hotărârilor adunărilor generale.

2. **Conturile utilizate**

Pentru reflectarea creanțelor se utilizează următoarele conturi principale:

a). - „Debitori diverși" - 461
b). - „Clienți" - 411
c). - „Efecte de primit" - 413
d). - „Decontări cu acționarii și asociații" - 456

a). - „Debitori diverși" - este după conținut economic, cont de mijloace circulante în decontare, iar după funcția contabilă cont de activ.

Contul se debitează cu toate raporturile de creanță dintre societate și diverși agenți economici, cu ocazia acordării unor sume de bani, bunuri sau servicii, a imputării unor pagube materiale create de terți și a altor creanțe de orice fel izvorâte din existența unor titluri executorii.

Contul se creditează cu justificarea sau decontarea (încasarea) contravalorii bunurilor sau a banilor acordați inițial sau imputați.

Soldul este **numai debitor** și reprezintă creanțele agentului economic asupra debitorilor respectivi.

Aplicație practică pentru explicarea funcționării acestui cont:

1. - Se acordă unui salariat al întreprinderii, **un avans,** spre decontare, pentru cumpărarea de piese de schimb de la Pitești, în sumă de 100.000 lei.

2. - Se justifică, după 3 zile, avansul, astfel:

- piese de schimb	50.000 lei (conform documentelor)
- documente justificative:	
- bilete transport	1.000 lei
- cazare	3.000 lei
- diurnă	500 lei
	54.500 lei

- încasare în numerar 45.500 lei

1. - natura operației:
- ieșire de numerar din casierie pentru acordare de avans.

Scanned with OKEN Scanner

- modificări:
  - scade numerarul din casierie A(-)
  - creşte creanţa asupra salariaţilor A(+)

A - X + X = P

- conturi utilizate:
  - „Casa" - de A se creditează.
  - „Debitori" de A se debitează

Formula contabilă:

461		5311
100.000 „Debitori diverşi"	=	„Casa" 100.000

D	5311 „Casa"	C
150.000		100.000

D	461 „Debitori diverşi"	C
100.000		

mijloace circulante băneşti — mijloace circulante în decontare

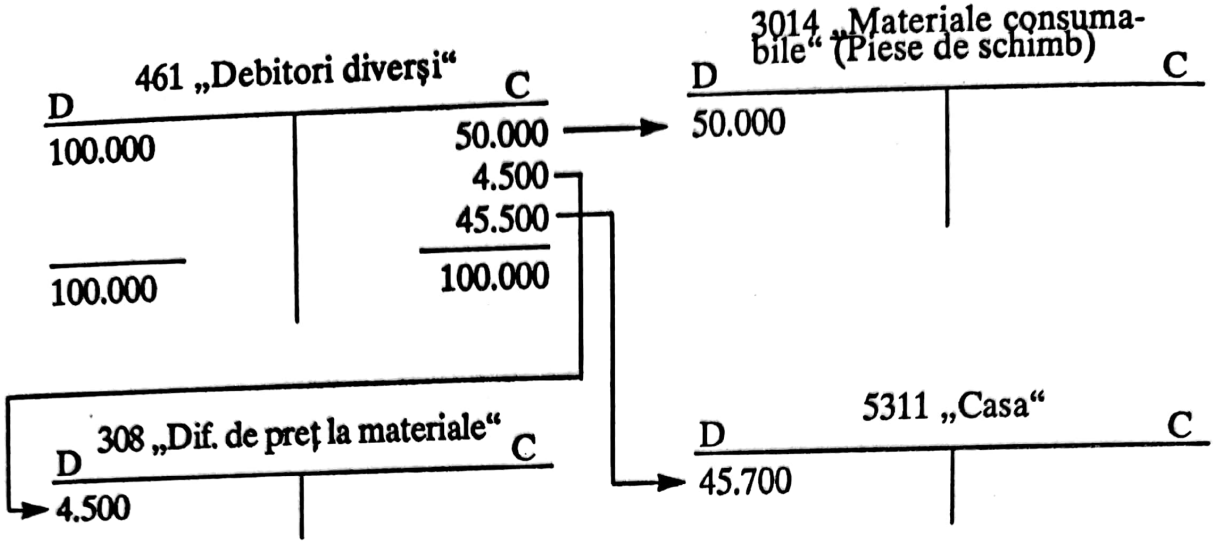
2). - natura operaţiei:
  - justificarea, decontarea avansului primit anterior.
- modificări produse:
  - scade dreptul de creanţă asupra debitorului (-A)
  - creşte valoarea materialelor, a pieselor de schimb (+A)
  - cresc cheltuielile de transport-aprovizionare (+A) ca diferenţă de preţ
  - creşte numerarul din casierie (+A).

3. - conturile utilizate:
  - „Debitori" - cont de Activ se creditează.
  - „Materiale" - cont de A se debitează.
  - „Cheltuieli de transport - aprovizionare" cont de A se debitează
  - „Casa" - cont de Activ se debitează.

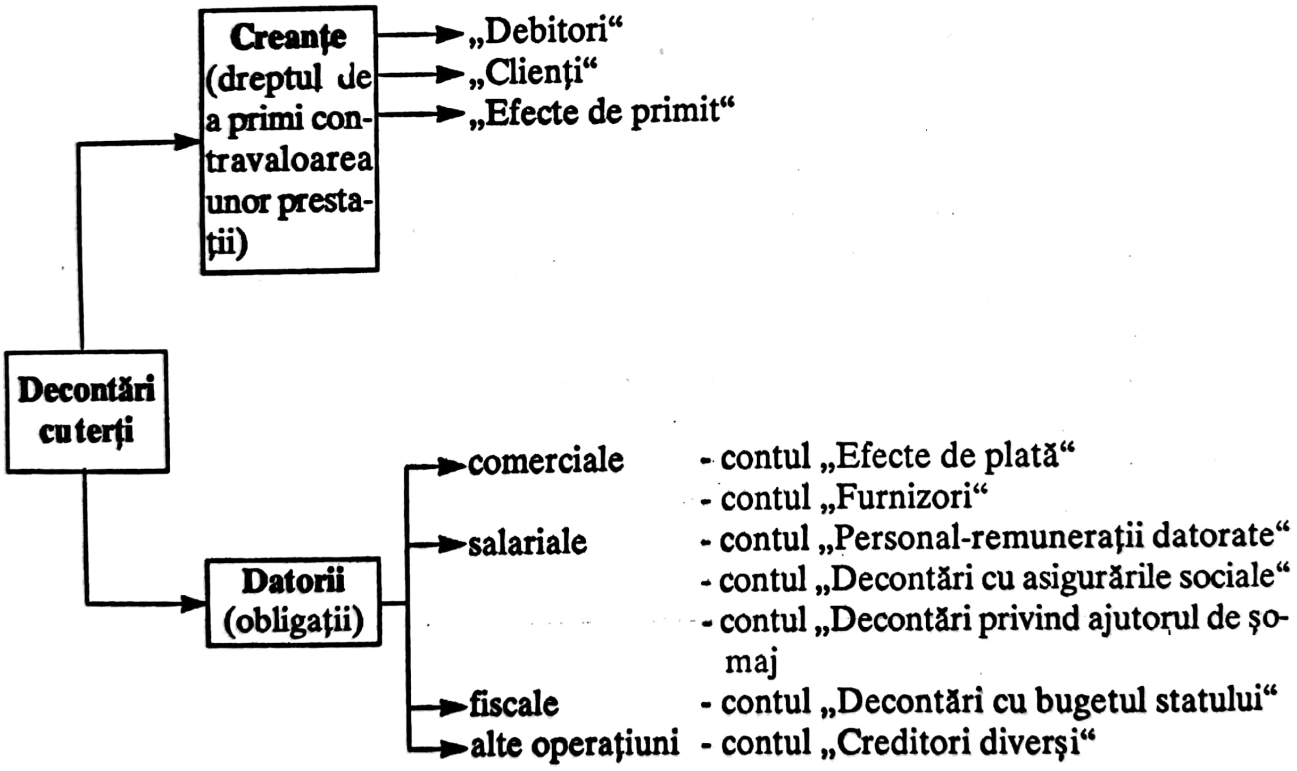
4. - aplicând regulile de funcţionare a conturilor menţionate, stabilim formula contabilă:

%		
3014		461
50.000 „Materiale consumabile"- (Piese de schimb)	=	„Debitori diverşi" 100.000
308		
4.500 „Diferenţe de preţ la materiale prime şi materiale"		
5311		
45.500 „Casa"		

Scanned with OKEN Scanner



Structura decontărilor cu terţi se poate prezenta astfel:



Contul „Efecte de primit" - este cont de Activ;

- reprezintă drepturi certe pe care un agent economic le are de primit, ca urmare a unei livrări sau a unei prestaţii efectuate faţă de un terţi stabilite pe bază de efecte comerciale (cambii, bilete la ordin) rezultate din relaţiile cu clienţii.

Scanned with OKEN Scanner

- se debitează în momentul primirii hârtiei de valoare, reprezentând valoarea dreptului de primit;
- se creditează în momentul încasării contravalorii dreptului de primit, prin depunerea la bancă a hârtiei de valoare;
- soldul nu poate fi decât debitor, şi reprezintă contravaloarea hârtiilor de valoare neîncasate (emise şi neîncasate).

Exemplu: 1. - se livrează mărfuri unui partener, în valoare de 100.000 lei, care ulterior emite un bilet la ordin (efect comercial).

a). 411 „Clienţi" = 707 „Venituri din vânzări mărfuri" - 100.000

b). 413 „Efecte de primit" = 411 „Clienţi" 100.000

Dacă livrarea, vânzarea mărfii se face direct pe baza unui efect comercial (bilet la ordin).

c). 413 „Efecte de primit" = 707 „Venituri din vânzarea mărfurilor" 100.000

2. - Încasarea normală, prin contul de la bancă, a contravalorii efectului de comerţ.

5121 „Disponibil la bănci" = 413 „Efecte de primit" 100.000

SCHEMA PRIVIND FUNCȚIA CONTABILĂ A UNOR CONTURI DE DATORII (Obligații)

CONTUL	DEBIT	CREDIT	SOLDUL
1. „FURNIZORI“ - P -	-obligațiile achitate prin cont la bancă sau prin CEC	- c/ valoarea obligației asumate la primirea materialelor, mărfurilor, lucrărilor etc	- creditor și reprezintă obligații neachitate
2. „EFECTE DE PLATĂ“ - P -	-c/ valoarea documentelor de plată achitate prin contul de la bancă	- c/ valoarea documentelor de valoare emise și neachitate	- creditor și reprezintă hârtii de valoare emise și neachitate
3. „DECONTĂRI CU BUGETUL STATULUI“	-achitarea (plata) obligațiilor	- obligațiile față de bugetul statului privind: impozit pe salarii; impozit pe profit; ICM și impozit pe dividende	- creditor și reprezintă obligații neonorate (neachitate)
4. „DECONTĂRI CU SALARIAȚII“ - P -	- cu impozitul aferent salariului cuvenit bugetului.- cu contribuția de 3% pentru fondul de pensie suplimentară - cu sumele achitate personalului în numerar (chenzinal sau lunar)	- drepturile de personal (salariu, sporuri, premii, gratificații etc.) cuvenite	- creditor și reprezintă drepturi de personal neachitate la sfârșitul lunii

Exemple de operațiuni privind utilizarea conturilor de -„Datorii“

301		401
„Materiale consumabile“	=	„Furnizori“ 20.000

1. - a). - Primire de materiale de la furnizori - 20.000 lei

b). - Se achită contravaloarea materialelor:

- cu disponibil prin cont de la bănci

401		5121
„Furnizori“	=	„Disponibil la bănci“20.000

- cu un efect de comerț emis

401		403
„Furnizori“	=	„Efecte de plată“ 20.000

Scanned with OKEN Scanner

2. - a). - Emiterea unui efect de comerţ, pe baza căruia se cumpără marfă în valoare de 50.000 lei.

371		403
„Mărfuri“	=	„Efecte de plată“ 50.000

b). - Se plăteşte din contul de la bancă, efectul de comerţ respectiv:

403		5121
„Efecte de plată“	=	„Disponibil la bănci“ 50.000

3. - a). - Înregistrarea impozitului pe salarii - 10.000 lei.

421		444
„Personal-remuneraţii datorate“	=	„Decontări cu bugetul statului“ 10.000

b) - Plata impozitului pe salarii:

444		5121
„Impozitul pe salariu“	=	„Disponibil la bănci“ 10.000

4. - a). - Înregistrarea statului de salarii pentru salariul brut 50.000 lei:

641		421
„Cheltuieli cu salariile“	=	„Personal-remuneraţii datorate” 50.000 lei

b). - Se înregistrează impozitul pe salarii în sumă de 10.000 lei

421		444
„Personal-remuneraţii datorate“	=	„Impozitul pe salarii“ 10.000

Contabilitatea taxei pe valoarea adăugată

1. Consideraţii generale

Taxa pe valoarea adăugată (TVA) face parte din categoria impozitelor indirecte ce afectează toate operaţiile cu bunuri şi servicii şi constituie venit permanent al administraţiei centrale.

În sfera de aplicare a TVA se cuprind operaţiile cu plăţi rezultate dintr-o activitate economică efectuată de o manieră independentă de către persoane fizice sau juridice privind:

- vânzări de bunuri mobile;
- vânzări imobiliare între agenţii economici precum şi între aceştia şi instituţii;
- prestări de servicii;
- importul de bunuri şi servicii.

Sunt supuse TVA şi serviciile prestate de către un agent economic pentru activitatea proprie precum şi cele prestate cu titlu gratuit, pentru alte persoane fizice sau juridice.

Operaţiile cuprinse în sfera de aplicare a TVA se împart din punct de vedere al regulilor de impozitare astfel:

a) **Operaţii impozabile obligatorii**, la care se aplică cota stabilită de lege. Pentru aceste operaţii TVA se aplică (calcul) asupra sumelor obţinute din vânzări de bunuri sau prestări de servicii, la fiecare stadiu al circuitului economic, până la consumatorul final inclusiv **din taxa**

Scanned with OKEN Scanner

calculată corespunzătoare sumelor reprezentând contravaloarea bunurilor sau serviciilor prestate, se scade taxa plătită în stadiile precedente pentru bunurile sau serviciile cumpărate.

b) Operaţii la care se aplică cota zero. La aceste operaţii furnizorii sau prestatorii de servicii au dreptul de deducere, pe căile stabilite de lege, a taxelor achitate în stadiile precedente pentru bunurile şi serviciile cumpărate.

c) Operaţii scutite de plata TVA. Aceste operaţii sunt reglementate prin lege şi nu se admite extinderea lor prin analogie, iar furnizorii nu au dreptul la deducerea taxelor achitate la circuitele economice anterioare aferente produselor sau serviciilor respective.

Obligaţia plăţii TVA ia naştere la data efectuării livrării de bunuri.

Taxa pe valoarea adăugată este exigibilă pentru livrările de bunuri mobile şi imobile, la realizarea faptului generator.

Baza de impozitare o reprezintă contravaloarea bunurilor livrate sau serviciilor plătite, exclusiv TVA.

Taxa pe valoarea adăugată datorată bugetului se stabileşte ca diferenţa între valoarea taxei exigibile aferentă bunurilor livrate şi a taxei plătită pentru cumpărările de bunuri şi servicii.

TVA deductibilă nu are legătură cu cheltuielile.

TVA nedeductibilă se trece pe costuri.

TVA colectată nu are legătură cu veniturile.

2. Contabilitatea taxei pe valoarea adăugată.

Contabilitatea operaţiilor privind taxa pe valoarea adăugată se realizează cu ajutorul contului 442 **Taxa pe valoarea adăugată.**

Cu ajutorul acestui cont se ţine evidenţa decontărilor cu bugetul statului privind taxa pe valoarea adăugată. Contul 442 „Taxa pe valoarea adăugată" este un cont bifuncţional.

Pentru evidenţierea distinctă a taxei pe valoarea adăugată se utilizează următoarele conturi sintetice de gradul II:

4423 „TVA de plată"
4424 „TVA de recuperat"
4426 „TVA deductibilă"
4427 „TVA colectată"
4428 „TVA neexigibilă"

Contul 4423 „Taxa pe valoarea adăugată de plată"

Cu ajutorul acestui cont se ţine evidenţa taxei pe valoarea adăugată de plătit bugetului statului. Contul 4423 „TVA de plată"este un cont de pasiv.

În creditul contului 4423 „TVA de plată" se înregistrează diferenţele rezultate la finele perioadei între taxa pe valoarea adăugată colectată mai mare şi taxa pe valoarea adăugată deductibilă.

În debitul contului 4423 „TVA de plată" se înregistrează plăţile efectuate către bugetul statului, reprezentând taxa pe valoarea adăugată.

Soldul contului reprezintă taxa pe valoarea adăugată exigibilă de plată.

Contul 4424 „Taxa pe valoarea adăugată de recuperat"

Cu ajutorul acestui cont se ţine evidenţa taxei pe valoarea adăugată de recuperat de la bugetul statului.

Contul 4424 „TVA de recuperat" este un cont de activ.

Scanned with OKEN Scanner

Scanned with OKEN Scanner

În debitul contului 4424 „TVA de recuperat" se înregistrează diferențele rezultate la sfârșitul perioadei între TVA colectată mai mică și TVA deductibilă mai mare (în cazul efectuării de exporturi sau în alte cazuri).

În creditul contului 4424 „TVA de recuperat" se înregistrează TVA încasată de la bugetul statului în baza cererii de rambursare sau TVA de recuperat compensată în perioadele următoare cu TVA de plată.

Soldul contului reprezintă TVA de recuperat de la bugetul statului.

Contul 4426 „TVA deductibilă"

Cu ajutorul acestui cont se ține evidența taxei pe valoarea adăugată înscrisă în facturile emise de furnizori pentru bunurile, serviciile și lucrările achiziționate de unitatea patrimonială, deductibilă prin punct de vedere fiscal. Contul 4426 **„TVA deductibilă"** este un cont de activ.

În debitul contului 4426 „TVA deductibilă" se înregistrează sumele reprezentând TVA deductibilă potrivit legii.

În creditul contului 4426 „TVA deductibilă" se înregistrează:

– sumele deductibile din TVA colectată;

– sumele reprezentând TVA deductibilă ce depășesc valoarea TVA colectată ce urmează a se încasa de la bugetul statului.

La sfârșitul perioadei, de regulă, contul nu prezintă sold.

Contul 4427 „Taxa pe valoarea adăugată colectată"

Cu ajutorul acestui cont se ține evidența sumelor datorate de unitatea patrimonială bugetului statului, reprezentând TVA aferentă vânzărilor de bunuri, prestărilor de servicii sau executărilor de lucrări. Contul 4427 „TVA colectată" este un cont de pasiv.

În creditul contului 4427 „TVA colectată" se înregistrează:

– T.V.A. înscrisă în facturile emise către clienți;

– T.V.A. neexigibilă devenită exigibilă în cursul lunii.

În debitul contului 4427 „TVA colectată" se înregistrează sumele reprezentând T.V.A. deductibilă.

La sfârșitul perioadei, de regulă, contul nu prezintă sold.

Contul 4428 „TVA neexigibilă"

Cu ajutorul acestui cont se ține evidența TVA neexigibilă rezultată din vânzările și cumpărările de bunuri și servicii, și lucrări efectuate cu plata în rate, precum și cea aferentă facturilor nesosite sau pentru livrările pentru care nu s-au întocmit facturi. Contul 4428 „TVA neexigibilă" este un cont bifuncțional.

În creditul contului 4428 „TVA neexigibilă" se înregistrează:

– TVA, aferentă livrărilor de bunuri, prestărilor de servicii și executărilor de servicii cu plata în rate;

– TVA, aferentă facturilor de întocmit;

– TVA, aferentă cumpărăturilor efectuate cu plata în rate, devenită deductibilă;

– TVA deductibilă, aferentă facturilor sosite de la furnizori, evidențiate anterior ca facturi nesosite.

În debitul contului 4428 „TVA neexigibilă" se înregistrează:

– TVA, aferentă cumpărărilor efectuate cu plata în rate;

– TVA deductibilă, aferentă facturilor nesosite de la furnizori;

– TVA colectată, aferentă facturilor întocmite, evidenţiate anterior ca facturi de întocmit;

– TVA, aferentă livrărilor de bunuri, servicii sau prestărilor de lucrări cu plata în rate, ce urmează a se evidenţia ca taxe pe valoarea adăugată colectate.

Soldul contului reprezintă taxa pe valoarea adăugată neexigibilă.

Taxa pe valoarea adăugată reprezintă o formă nouă de impozitare prin înlocuirea impozitului pe circulaţia mărfurilor al cărui neajuns principal îl constituie impozitarea repetată (impozit la impozit).

Aplicarea TVA conduce la eliminarea tuturor diferenţelor de cote ale ICM–ului prin practicarea unui impozit stabilit numai asupra contribuţiei nete a unităţii patrimoniale la formarea produsului final. TVA constituie deci un impozit pe valoarea nouă realizată de întreprindere, respectiv pe **diferenţa dintre valoarea bunurilor şi serviciilor livrate şi valoarea bunurilor şi serviciilor aprovizionate de întreprindere.**

TVA se determină lunar în cadrul exerciţiului financiar respectiv. Rezultă deci că ea nu se calculează direct asupra valorii adăugate. Pentru a uşura colectarea şi înregistrarea, calculul şi decontarea TVA, procentul legal se aplică la preţul de vânzare al bunurilor şi serviciilor ce fac obiectul tranzacţiilor comerciale. Pentru a se evita impozitarea în cascadă, este necesar să deducem din TVA încasată de la clienţi TVA plătită pentru cumpărarea de bunuri şi servicii de la furnizori. Având în vedere cele prezentate, rezultă că un agent economic se prezintă în două situaţii distincte, astfel:

1. În faza aprovizionării, de a plăti furnizorilor preţul de cumpărare al bunurilor şi serviciilor la care se adaugă această taxă pe valoare adăugată.

Având în vedere conţinutul economic al acestei operaţii şi influenţa lui asupra patrimoniului reflectat în bilanţ în urma analizei contabile se stabileşte următoarea formulă contabilă:

%	=	401
Cont de stocuri		Furnizori
4426		
TVA deductibilă		

2. **În faza vânzării**, întreprinderea încasează de la clienţi preţul de vânzare negociat, la care se adaugă TVA legală.

În contabilitate, această operaţie economică, având în vedere conţinutul economic şi funcţia contabilă a conturilor utilizate, se reflectă astfel:

411		
Clienţi	=	%
		Cont de venituri
		4427
		TVA colectată

Diferenţele dintre cele două categorii de TVA reprezintă impozitul de plătit bugetului de stat. Din cele prezentate până acum se poate constata că TVA se bazează pe principiul

Scanned with OKEN Scanner

deductibilității, principiu pentru aplicarea căruia, fiecare întreprindere calculează TVA asupra bunurilor vândute sau serviciilor prestate.

Deducerea este aplicată global asupra ansamblului operațiilor realizate și nu pentru fiecare produs sau serviciu în parte. Deci,

$$\boxed{\text{TVA} = \text{TVA încasată} - \text{TVA plătită.}}$$

Suma datorată bugetului de stat rezultă din compararea celor două situații ale întreprinderii în raport cu TVA, din care rezultă:

- poziție debitoare față de bugetul de stat pentru încasări din vânzări de bunuri și servicii;
- poziție creditoare față de bugetul de stat din plăți pentru aprovizionări.

În general, întreprinderea se află în situația de a datora TVA bugetului de stat, în calitate de vânzător. Dacă TVA deductibilă este mai mare decât TVA colectată, întreprinderea are de primit de la bugetul statului sumele respective.

Pentru a reflecta cele două situații ce pot să rezulte la sfârșitul exercițiului financiar (lunar) în urma regularizării operațiilor privind TVA, se utilizează alte două conturi și anume:

- 4423 TVA de plată
- 4424 TVA de recuperat

Astfel, dacă TVA deductibilă este mai mică decât TVA colectată, ea se compensează pe seama acesteia, operațiunile care se efectuează astfel în contabilitatea cronologică.

4427		4426
TVA colectată	=	TVA deductibilă

Această formulă contabilă reflectă de fapt diminuarea creanței față de bugetul de stat, pentru TVA deductibilă concomitent cu diminuarea datoriei față de bugetul de stat pentru TVA colectată.

Întrucât TVA colectată a fost mai mare decât TVA deductibilă, contul respectiv - 4427 are sold creditor care reprezintă datoria de plată față de bugetul statului a TVA colectată încasată de la clienți și se reflectă ca atare în contabilitate, la un cont distinct 4423 TVA de plată. Formula contabilă este următoarea:

4427		4423
TVA colectată	=	TVA de plată

Virarea TVA datorată bugetului de stat din disponibilul de la bancă se reflectă astfel:

4423		5121
TVA de plată	=	Disponibil la bănci

Dacă TVA deductibilă, este mai mare decât TVA colectată în urma soldării celor două conturi rezultă TVA de recuperat care se reflectă la contul 4424 TVA de recuperat, prin următoarea formulă contabilă:

4427		4426
TVA colectată	=	TVA deductibilă

Această formulă contabilă reflectă de fapt diminuarea, stingerea datoriei întreprinderii

Scanned with OKEN Scanner

faţă de bugetul statului pentru TVA colectată, concomitent cu diminuarea creanţei faţă de bugetul statului, care rămâne cu sold debitor, ce se virează la contul corespunzător 4424 TVA de recuperat prin următoarea formulă contabilă:

4424 TVA de recuperat	=	4426 TVA deductibilă

O menţiune specială trebuie făcută pentru contul 4428 TVA neexigibilă care apare atât la aprovizionări, cât şi la vânzări de bunuri şi servicii cu plata în rate.

Acest cont se soldează prin debitarea şi respectiv prin creditarea lui în momentul când TVA calculată la operaţiile respective devin exigibile (deductibilă sau colectată), adică are loc fie încasarea de la clienţi, fie plata datoriei faţă de furnizori, reprezentând contravaloarea operaţiilor comercializate cu plate în rate pentru care s-a calculat TVA.

Acest lucru se reflectă în contabilitate astfel:

Pentru aprovizionări decontate:

4426 TVA deductibilă	=	4428 TVA neexigibilă

Pentru vânzări decontate:

4428 TVA neexigibilă	=	4427 TVA colectată

3. Exemplu privind utilizarea conturilor prezentate

1. În cursul lunii, o societate comercială, se aprovizionează cu materii prime conform facturilor din care rezultă următoarele:

- Preţ cumpărare	5.000.000 lei
- TVA deductibilă 18%	900.000 lei
De plată	5.900.000 lei

Formula contabilă este următoarea:

		401	
%	=	Furnizori	5.900.000
300			
Materii prime			5.000.000
4426			
TVA deductibilă			900.000

2. În acelaşi exerciţiu financiar, societatatea comercială respectivă angajând fireşte şi alte cheltuieli, în afara celor cu materiile prime, a obţinut produse finite pe care le-a vândut clienţilor conform facturilor din care rezultă următoarele:

- Preţ de vânzare al producţiei finite	15.000.000 lei
- TVA colectată 18%	2.700.000 lei
De încasat	17.700.000 lei

Formula contabilă este următoarea:

Scanned with OKEN Scanner

411 Clienţi	=	%	17.700.000
		701 Venituri din vânzarea producţiei finite	15.000.000
		4427 TVA colectată	2.700.000

3. La sfârşitul lunii cele două subconturi 4426 şi 4427 se soldează, compensându-se TVA deductibilă pe seama TVA colectată prin formula contabilă:

4427 TVA colectată	=	4426 TVA deductibilă 900.000

4. În urma aceste operaţii se constată că s-a soldat contul 4426 TVA deductibilă iar contul 4427 mai prezintă un sold creditiv în sumă de 1.800.000 lei care reprezintă datoria faţă de bugetul statului de a plăti acest impozit, care se reflectă prin formula contabilă:

4427 TVA colectată	=	4423 TVA de plată 1.800.000

5. Se vireză din bancă suma de 1.800.000 lei reprezentând TVA datorată.

4423 TVA de plată	=	5121 Disponibil la bănci 1.800.000

Notă: se constată că impozitul plătit statului este în sumă de 1.800.000 lei, care rezultă din calculul TVA prezentat.

Dacă analizăm conţinutul economic al operaţiilor desfăşurate de societatea comercială respectivă, constatăm că în urma activităţii desfăşurate ea a obţinut o valoare adăugată în sumă de 10.000.000 lei, adică:

VA = Valoarea producţiei încasate din vânzări - Consumurile (cumpărări) intermediare
10.000.000 = 15.000.000 - 5.000.000

Dacă asupra acestei valori reprezentând aportul, contribuţia întreprinderii pentru obţinerea produselor finite respective, aplicăm procentul de 18% obţinem TVA de 1.800.000 lei.

$$\underset{(VA)}{10.000.000} \times \underset{\text{cota legală}}{\frac{18}{100}} = \underset{TVA}{1.800.000}$$

Înregistrarea operaţiunilor respective din formulele contabile în conturile sintetice de gradul II se prezintă astfel: (se prezintă numai subconturile contului 442 TVA)

Scanned with OKEN Scanner

4426 TVA deductibilă

D	C
900.000	900.000

4427 TVA colectată

D	C
900.000	2.700.000
1.800.000	
2.700.000	2.700.000

4423 TVA de plată

D	C
1.800.000	1.800.000

Scanned with OKEN Scanner

5. ANALIZA CONȚINUTULUI ȘI MODULUI DE FUNCȚIONARE A CONTURILOR DE MIJLOACE BĂNEȘTI ȘI PLASAMENTE DE TREZORERIE

Conținutul economic al acestor conturi este determinat de conținutul economic al elementelor pe care le reflectă, adică sunt **conturi de mijloace bănești** (financiare).

După funcția contabilă, sunt conturi de Activ. Ele se vor **debita** cu operații de încasări, și se vor **credita** cu operații de plăți. **Soldul** lor poate fi numai **debitor**, reflectând existența de mijloace bănești la sfârșitul exercițiului financiar sau perioadei de gestiune.

Prezentăm, pe scurt, principalele conturi. Astfel:

- Contul **„Casa"** 5311

Este cont de mijloace bănești. Este cont de Activ.

Se debitează cu: - încasările în numerar cu ocazia înființării societății, reprezentând vărsămintele acționarilor pentru formarea capitalului.

Operația produce:

- creșterea numerarului din Casa (+A);
- scăderea dreptului de creanță (-A).

Formula contabilă este:

5311		456
500.000„Casa"	=	„Decontări cu acționarii și asociații" 500.000

- Încasări în numerar, din ridicarea de bani de la bancă pentru diferite plăți:
  - crește numerarul din casierie (+A)
  - scade disponibilul de la bancă (-A)

Formula contabilă este:

5311		5121
500.000„Casa"	=	„Disponibil la bănci" 500.000

Se creditează cu plățile în numerar, pentru diferite scopuri, astfel:

1) - **Plata salariilor.** Operația produce:
   - scade numerarul din casierie (-A)
   - scade obligația față de personalul societății (-P)

Formula contabilă este:

421		5311
100.000 „Personal-remunerații datorate"	=	„Casa" 100.000

2) - **Plata unor furnizori.** Operația produce:
   - diminuarea numerarului din casierie, cu 500.000 lei
   - scade obligația față de furnizori, cu 500.000 lei

Formula contabilă este:

401		5311
50.000 „Furnizori"	=	„Casa" 50.000

Scanned with OKEN Scanner

3) - **Depunerea numeralului din casierie la bancă.**

5121		5311
300.000 „Disponibil la bănci“	=	„Casa“ 300.000

4) - **Acordarea de avansuri** unor salariaţi ai întreprinderii.Operaţia produce:

- creşte dreptul de creanţă asupra debitorilor (+A)
- scade numerarul din casierie (-A)

Formula contabilă este:

461		5311
50.000 „Debitori“	=	„Casa“ 50.000

Contul **„Disponibil la bănci“** 5121

Este un cont de mijloace băneşti; este cont de Activ. Cu ajutorul lui, agentul economic ţine evidenţa mişcării disponibilului din contul de la bănci.

Încasări în contul de disponibil la bănci:

1) - contravaloarea sumelor reprezentând acţiunile aportate de acţionari la formarea capitalului. Operaţia produce:

- creşterea disponibilului la bănci (+A)
- scăderea dreptului de creanţă (-A)

Formula contabilă este:

5121		456
5.000.000 „Disponibil la bănci“	=	„Decontări cu acţionarii şi asociaţii“ 5.000.000

2) - Obţinerea de la bancă a unui credit pe termen scurt, în sumă de 5.000.000 lei.

Operaţia produce:

- creşte disponibilul la bancă (+A)
- creşte datoria faţă de bancă

Formula contabilă este:

5121		5191
5.000.000 „Disponibil la bănci“	=	„Credite bancare pe termen scurt“ 5.000.000

3) - Încasări în contul de la bancă, din vânzarea bunurilor, de la clienţi - 1.000.000 lei.

Operaţia produce:

- creşte disponibilul la bănci (+A)
- scade dreptul de creanţă asupra partenerilor (-A)

Formula contabilă este:

5121		411
1.000.000 „Disponibil la bănci“	=	„Clienţi“ 1.000.000

- Operaţii din plăţi din disponibil de la bănci.

1) - Plăţi pentru achitarea contravalorii facturilor primite de la furnizori.

Operaţia produce:

- diminuarea disponibilului de la bănci (-A)
- scade datoria comercială faţă de furnizori (-P)

Scanned with OKEN Scanner

Formula contabilă este:

401		5121
1.000.000 „Furnizori“	=	„Disponibil la bănci“ 1.000.000

2) - Ridicarea de bani de la bancă pentru plata salariilor - 100.000
Operaţia produce: - diminuarea disponibilului din contul de la bancă (-A)
- creşte numerarul din casă (+A)
Formula contabilă este:

5311		5121
100.000 „Casa“	=	„Disponibil la bănci“ 100.000

3) - Plata impozitelor şi taxelor faţă de buget, din contul de disponibil la bănci - 500.000.
Operaţia produce:
- scade numerarul din contul de la bancă (-A)
- se reduce datoria faţă de buget (-P)
Formula contabilă este:

446		5121
500.000 „Alte impozite şi taxe“	=	„Disponibil la bănci“ 500.000

4) - Se ramburseazǎ rata scadentă la împrumutul primit de la bancă - 2.000.000.
Operaţia produce:
- scăderea disponibilului din Contul de Disponibil la bănci (-A)
- scăderea datoriei faţă de unitatea bancară (-P)
Formula contabilă este:

5191		5121
2.000.000 „Credite bancare pe termen scurt“	=	„Disponibil la bănci“ 2.000.000

- Contul **„Carnete de cec - uri“** 5126(limită de sumă)
Este utilizat pentru efectuarea unor plăţi în favoarea altor agenţi economici, pentru:
- cumpărări de materiale
- achitarea unor cheltuieli de transport, de desfacere şi a altor obligaţii şi datorii.

Pentru efectuarea operaţiunilor în aceste conturi este necesar să reflectăm în contabilitate două momente, şi anume:

1. - cumpărarea şi constituirea carnetelor de CEC.
2. - utilizarea carnetelor de CEC pentru anumite plăţi.

1. - Primul moment presupune diminuarea disponibilului din contul de la bancă şi blocarea lui pentru a fi utilizat în vederea unor plăţi utilizând carnetele de CEC.

2. - Al doilea moment presupune diminuarea valorii carnetului de CEC şi creşterea fie a stocului de materiale, fie a cheltuielilor pentru care s-au făcut plăţile respective.

Exemplu: 1) Primul moment: se cumpără un CEC în valoare de 2.000.000, pe o perioadă de 6 luni. Cu acest CEC se fac următoarele plăţi:
- se cumpără materiale (piese de schimb) de 1.000.000;
- se achită cheltuielile de transport - 100 000

Înregistrarea operaţiilor în contabilitatea cronologică

Scanned with OKEN Scanner

- Scăderea disponibilului de la bănci (-A) are loc concomitent cu creşterea valorii carnetului de CEC (+A).

5126		5121
2.000.000 Carnete de CEC cu limită de sumă	=	Disponibil la bănci 2.000.000

2. - Al doilea moment: plăţile efectuate din carnetele de CEC, pentru cumpărarea de materiale, achitarea cheltuielilor de transport etc. Operaţia produce:

- diminuarea valorii CEC pentru 1.100.000 (-A)
- creşte stocul de materiale şi cresc cheltuielile de transport a bunurilor (+A)

Formula contabilă este:

			5126
1.100.000	%	=	„Carnete de CEC cu limită de sumă" 1.100.000
	301		
1.000.000	„Materiale consumabile"		
	624		
100.000	„Cheltuieli cu transportul bunurilor"		

- Contul **„Acreditive"** 5411

Este un cont de mijloace băneşti care intervine în condiţii speciale, pentru plăţile dintre doi agenţi economici. Condiţia este cerută de regulă, de furnizor în cazul când cumpărătorul devine, sau este un rău platnic. Prin aceasta furnizorul îşi asigură trezoreria corespunzătoare continuării activităţii de producţie şi comerţ.

Acreditivul are caracter de sancţiune pentru cumpărător şi avantajează pe furnizor.

Constituirea acreditivului: din disponibilul de la bancă sau din credite. Operaţiunea de deschidere a acreditivului produce:

- Reducerea disponibilului de la bănci sau creerea de obligaţii faţă de bancă pentru creditul acordat, pe de o parte, sau pe altă parte, creşterea valorii acreditivului constituit.

Formula contabilă este:

5411		5121
15.000.000 „Acreditive"	=	„Disponibil la bănci" 15.000.000

Exemplu: - se recepţionează materiale, conform facturii de la furnizorul X, pe bază de contract în valoare de 10.000.000.

301		401
„Materiale consumabile"	=	„Furnizori 10.000.000"

Se plăteşte furnizorul din acreditiv deschis anterior. Operaţia produce:

- se stinge datoria faţă de furnizor (-P)
- se reduce valoarea acreditivului (scade) (-A)

Formula contabilă este:

401		5411
„Furnizori"	=	„Acreditive" 1.000.000

Scanned with OKEN Scanner

- Conturile **„Plasamante de trezorerie"**

Cu ajutorul acestor conturi se ţine evidenţa acţiunilor şi obligaţiunilor cumpărate de pe piaţă, în vederea revânzării lor la preţuri de câştig (speculă). Exemplificăm, în acest sens, două conturi:

1. - contul Acţiunii mobiliare de plasament (Acţiuni) 503
2. - contul Obligaţiuni mobiliare de plasament (Obligaţiuni) 506

1. - Acţiuni mobiliare de plasament

503 Acţiuni mobiliare de plasament

D	C
5.000.000	3.000.000

- Contul **„Acţiuni"** 503 (mobiliare de plasament)
  - este un cont de mijloace băneşti (după conţinutul economic)
  - este un cont de Activ (după funcţia contabilă)
  - se debitează cu preţul de achiziţie (cumpărare) al acţiunilor cotate sau necotate cumpărate de unitatea patrimonială, fie în vederea obţinerii de dividende, fie pentru revânzare
  - se creditează cu preţul de achiziţie al acţiunilor vândute
  - soldul contului este debitor şi reprezintă valoarea acţiunilor existente în unitate (nevândute)

Exemplu: 1). Un agent economic cumpără de pe piaţa capitalului 1.000 buc. acţiuni cu 5.000 lei (preţ sau valoare de achiziţie), se vând 600 buc. acţiuni cu preţul de 5.500 lei buc.

- natura operaţiei: - cumpărare de acţiuni în scop de revânzare, la speculă.
- modificări produse:
  - creşte valoarea acţiunilor cumpărate (+A)
  - scade disponibilul la bancă (-A)
- conturi utilizate:
  - contul Acţiuni mobiliare de plasament (A)
  - contul Casa, sau Disponibil la bancă
  - creditam contul Casa cu 5.000.000
  - debităm contul Acţiuni mobiliare de plasament cu 5.000.000

Formula contabilă este:

503		5311
„Acţiuni mobiliare de plasament"	=	„Casa" 5.000.000

2) - Operaţia produce: scăderea preţului de achiziţie al acţiunilor, concomitent cu creşterea numerarului din casierie, cu preţul de vânzare al acţiunilor, şi creşterea veniturilor financiare cu diferenţa favorabilă de preţ.

- Conturi utilizate:
- contul **„Casa"**, cont de Activ; se debitează cu preţul de vânzare, al pieţii, cu suma de 3.300.000 lei (600 buc. x 5.500 lei buc.)
- contul **„Acţiuni mobiliare de plasament"**, cont de Activ, se creditează cu preţul de achiziţie, descărcându-se gestiunea acestora cu suma de 3.000.000 lei.

Scanned with OKEN Scanner

- contul **„Venituri financiare“** - este cont de venituri din cedarea titlurilor de plasament; se creditează cu suma de 300.000 (diferenţe favorabile).

Formula contabilă este:

5311			
3.300.000 „Casa“	=	%	3.300.000
		503	
		„Acţiuni mobiliare de plasament”	3.000.000
		764	
		„Venituri din titluri de plasament cedate”	300.000

3) Se vând şi cele 400 de acţiuni la preţul de vânzare a 4.900 lei.

- Operaţia produce:
  - creşterea numerarului din casierie (+A)
  - scade (se descarcă) valoarea acţiunilor (-A)
  - cresc cheltuielile cu titlurile de plasament cedate
- Conturile utilizate:
  - contul **„Casa“** (+A)
  - contul **„Acţiuni mobiliare de plasament“** (-A)
  - contul **„Cheltuieli cu titlurile de plasament“** (+A) cedate
- Formula contabilă este:

%	=	503 „Acţiuni mobiliare de plasament“ 2.000.000
5311		
1.960.000 „Casa“		
664		
40.000 „Cheltuieli cu titluri de plasament cedate“		

În urma acestor operaţiuni, situaţia în conturile utilizate este următoarea:

5311 „Casa“

D	C
X	5.000.000
3.300.000	
1.960.000	
5.260.000	5.000.000

503 „Acţiuni mobiliare de plasament“

D	C
5.000.000	
	3.000.000
	2.000.000
5.000.000	5.000.000

664 „Cheltuieli cu titluri de plasament cedate“

D	C
40.000	40.000

764 „Venituri din titluri de plasament“

D	C
300.000	300.000

Scanned with OKEN Scanner

La sfârşitul exercițiului financiar atât veniturile, cât şi cheltuielile sunt repartizate asupra contului „Rezultatul exercițiului financiar".

764		121
300.000 „Venituri din titluri de plasament cedate"	=	„Rezultatul exercițiului financiar" 300.000

121		664
60.000 „Rezultatul exercițiului financiar"	=	„Cheltuieli cu titluri de plasament cedate" 60.000

După aceste operațiuni, contul Rezultatul exercițiului financiar prezintă următoarea situație:

121 Rezultatul exercițiului financiar

D		C
Cheltuieli	40.000	300.000 Venituri
S. creditor (Profit)	260.000	

Suma de 260.000 lei, soldul creditor al contului **Rezultatul exercițiului financiar**, este egală cu soldul contului **Casa** - care este tot de 260.000, reprezentând suma de bani care a fost încasată în plus, ca urmare a negocierii acestor titluri de plasament.

Scanned with OKEN Scanner

6. ANALIZA ŞI MODUL DE FUNCŢIONARE A CONTURILOR DE CHELTUIELI

Activitatea agenţilor economici din industrie, construcţii, agricultură, comerţ etc., este **consumatoare de resurse** (cheltuieli) şi producătoare de **venituri**, care în final, conduce la **rezultate**. Deci, această activitate este reflectată şi în contabilitate, prin două categorii de conturi şi anume:

- conturi de **cheltuieli**;
- conturi privind **producţia obţinută** - ca rezultate

Conţinutul şi structura acestor conturi, privind cheltuielile, şi cele privind producţia obţinută sunt diferite - în raport de modelul, de conceptul de organizare a contabilităţii. În acest scop, se pot folosi două **modele** şi anume:

a). - modelul organizării contabilităţii în **două circuite**;

b). - modelul organizării contabilităţii **integrate**.

a). - În cazul utilizării contabilităţii în două circuite, există două rânduri de conturi pentru reflectarea celor două fluxuri de operaţii, privind producţia:

1. - fluxul **cheltuielilor**, - care reflectă procesele de fabricaţie, sub aspectele: generării cheltuielilor, venituri şi rezultate.

2. - fluxul **gestionar**, destinat evidenţierii stocurilor de producţie, obţinute din fabricaţie.

b). - În cazul utilizării modelului contabilităţii integrate, se utilizează un singur rând de conturi, pentru reflectarea atât a fluxului cheltuielilor, cât şi a fluxului gestionar (producţie obţinută).

La noi în ţară, se foloseşte modelul contabilităţii într-un singur circuit (integrat). În alte ţări din C.E.E., se utilizează modelul în două circuite. Începând cu anul 1994 se prevede introducerea noului plan de conturi axat pe conceptul contabilităţii financiare.

Pentru contabilitatea cheltuielilor şi a producţiei obţinute, în cazul contabilităţii în două circuite - pentru **primul flux se folosesc conturi de cheltuieli**, pentru reflectarea naturii lor, în funcţie de factorii de producţie consumaţi. Astfel, se vor crea şi utiliza următoarele conturi, potrivit **contabilităţii financiare**:

- Contul „Cheltuieli cu materii prime şi materiale consumabile"
- Contul „Cheltuieli cu lucrări şi servicii primite de la terţi"
- Contul „Cheltuieli cu amortismente şi provizioane"
- Contul „Cheltuieli cu salarii şi alte drepturi similare"
- Contul „Cheltuieli cu C.A.S."
- Contul „Cheltuieli cu ajutorul de şomaj"
- Contul „Cheltuieli cu combustibil, apă, energie"
- Contul „Cheltuieli cu impozite şi taxe"etc.

Prezentăm, în continuare, principalele conturi de cheltuieli, pe feluri, inclusiv conturile care reflectă datoriile ce se creează cu ocazia angajării lor.

Contul 600 **„Cheltuieli cu materii prime"**

Este un cont de cheltuieli, care reflectă fie consumul de materii prime şi materiale, fie materiale cumpărate. Este cont de procese economice, cont de activ.

Funcţia contabilă a acestui cont diferă în raport de metoda de evidenţă a stocurilor de materiale: inventar **permanent** sau inventar **intermitent**.

Scanned with OKEN Scanner

- În cazul folosirii metodei inventarului permanent, se debitează cu valoarea materialelor consumate.

-În cazul folosirii inventarului intermitent, se debitează cu cheltuielile privind cumpărarea de materiale.

Deci, **se debitează** cu toate cheltuielile efectuate în cursul lunii privind fie **materiale consumate**, fie cele **cumpărate**.

Se creditează: la sfârşitul exerciţiului financiar, cu repartizarea cheltuielilor asupra rezultatelor. Dacă se utilizează metoda **inventarului intermitent**, se creditează şi cu materiale rămase în stoc la sfârşitul perioadei. Nu prezintă **sold**.

Notă: Dacă se utilizează varianta variaţiei stocului (S_o - S_i) intervine contul **„Cheltuieli privind variaţia stocului de materiale"**, pentru înregistrarea cheltuielilor aferente creşterilor sau micşorării stocurilor.

Exemplu: În condiţiile utilizării inventarului permanent:

1. - Se achiziţionează materiale de la furnizor, în sumă de 550.000 lei

300		401
550.000 „Materii prime"	=	„Furnizori" 550.000

2. - Se consumă materiale în activitatea de producţie, în valoare de 450.000 lei.

600		300
450.000 „Cheltuieli cu materii prime"	=	„Materii prime" 450.000

3. - La sfârşitul lunii se repartizează cheltuielile efectuate asupra rezultatelor.

121		600
450.000 „Rezultate exerciţiu financiar"	=	„Cheltuieli cu materii prime" 450.000

- În cazul **inventarului intermitent:**

1. - Se achiziţionează materiale de la furnizori, în valoare de 550.000 lei, preţ efectiv de achiziţie.

- cresc cheltuielile cu materiale cumpărate.
- creşte datoria faţă de furnizori.

600		401
550.000„Cheltuieli cu materii prime"	=	„Furnizori" 550.000

2. - Pe baza inventarului efectuat la sfârşitul lunii, se înregistrează stocurile de **materiale neconsumate**, în valoare de **100.000** lei

- Operaţia determină o creştere a valorii materialelor în stoc, înregistrată în debitul contului **„Materiale"**, şi o micşorare a cheltuielilor cu materiale cumpărate, înregistrate în creditul contului **„Cheltuieli cu materii prime şi materiale"**

		600
S_{final} 100.000 „Materii prime"	=	„Cheltuieli cu materii prime" 100.000

Notă: Dacă s-ar fi folosit varianta variaţiei stocurilor, se făceau următoarele înregistrări:

Când S_f > Stoc iniţial, atunci „Materiale" = „Cheltuieli cu variaţia stocurilor"

Când S_f < Stoc iniţial, atunci „Cheltuieli cu variaţia stocurilor" = „Materiale"

Scanned with OKEN Scanner

- **Celelalte conturi de cheltuieli** - pe structura elementelor primare de **cheltuieli**, au aceeaşi funcţie contabilă, adică:

- **Se debitează** în timpul lunii cu cheltuielile ocazionate pentru desfăşurarea proceselor economice.

- **Se creditează** la sfârşitul exerciţiului financiar, cu repartizarea, decontarea, transferul lor, asupra contului de **Rezultate**. Nu prezintă sold.

Dacă avem în vedere principiul dublei înregistrări în contabilitate, în momentul angajării acestor cheltuieli, concomitent cu cheltuielile este necesar să **reflectăm** şi datoriile **care se creează** cu această ocazie. Este, deci, necesar **să folosim** conturile de datorii, cum sunt:

- **Furnizori** - pentru lucrările executate de terţi şi consumate de întreprindere; Furnizori - pentru cheltuieli cu combustibil, apă, energie, primite de la furnizori;
- Personal-**remuneraţii datorate** - pentru datoriile faţă de personal, pentru plata salariilor cuvenite angajaţilor;
- Decontări cu **C.A.S.**, pentru obligaţiile întreprinderii **de a deconta** aceste sume bugetului asigurărilor sociale;
- **Decontări privind ajutorul de şomaj;**
- **Amortizarea mijloacelor fixe** - pentru a reflecta scăderea de valoare a mijloacelor fixe consumate (amortizate).

Exemplu practic: - privind cheltuielile cu salariile, C.A.S., ajutorul de şomaj:

La o întreprindere au loc următoarele operaţii în legătură cu salariile, C.A.S. şi ajutorul de şomaj, pe luna martie 1993:

1. - Se ridică, în baza CEC de numerar, de la bancă suma de 400.000 lei pentru plata avansului chenzinal - care se achită.

2. - La sfârşitul lunii, pe baza statelor de plată a salariilor, se înregistrează drepturile cuvenite personalului pe luna martie, în sumă de 1.000.000 lei.

3. - Din statul de plată rezultă următoarele reţineri de datorii:

- impozitul pe salarii	150.000 lei
- pensii suplimentare 3%	30.000 lei
- ajutor şomaj 1%	10.000 lei
- rate O.C.L.	40.000 lei
- imputaţii	20.000 lei
	250.000 lei

4. - Se ridică de la bancă suma de 350.000 lei reprezentând chenzina a II-a şi se achită salariaţilor.

5. - Se achită obligaţiile faţă de bugetul statului, asigurările sociale, de OCL, pentru reţinerile făcute.

6. - Întreprinderea calculează şi înregistrează C.A.S. 22% asupra salariilor, şi ajutorul de şomaj 4%.

Rezolvare:

1. - În baza CEC-ului de numerar se ridică de la bancă suma de 400.000 lei, reprezentând chenzina I-a şi se achită salariaţilor.

- Încasarea banilor de la bancă produce creşterea numerarului din casierie şi diminuarea disponibilului din contul de la bănci. Deci, cele două conturi utilizate sunt „Casa" şi „Disponibil la bănci". Fiind contul de activ, vor funcţiona astfel: contul „Casa", se va debi-

Scanned with OKEN Scanner

ta, iar contul „Disponibil la bănci", se va credita.

Formula contabilă este următoarea:

5311		5121
400.000 „Casa"	=	„Disponibil la bănci" 400.000

- Plata salariilor reprezentând chenzina I-a, produce o diminuare a numerarului din casierie și o creștere a creanței față de salariați pentru avansul acordat.

Conturile utilizate sunt: „Casa", cont de activ, se va credita; și contul „Avansuri acordate personalului", care fiind cont de activ, se va debita.

Deci, formula contabilă este:

425		5311
400.000 „Avansuri acordate personalului"	=	„Casa" 400.000

2. - Înregistrarea salariilor pe luna martie 1992 produce: majorarea cheltuielilor cu salariile și crearea datoriei față de salariați, de a le plăti salariile pentru munca prestată. Conturile utilizate sunt:

„Cheltuieli cu salariile personalului" care fiind un cont de activ se va debita și contul „Personal remunerații datorate" se va credita.

Formula contabilă este:

641		421
1.000.000 „Cheltuieli cu salariile personalului"	=	„Personal-remunerații datorate" 1.000.000

3. - Înregistrarea reținerilor din salariile cuvenite personalului, produce următoarele: scade obligația față de salariați cu valoarea acestor rețineri și se creează obligații noi față de: bugetul statului, pentru datoria fiscală; față de bugetul asigurărilor sociale, pentru datoria socială; față de fondul de ajutor de șomaj, pentru a deconta datoria respectivă; față de unitatea comercială, pentru plata sumei reținute.

Totodată, operația de reținere a imputației produce reducerea creanței asupra debitorilor respectivi, iar reținerea avansului, micșorează creanța respectivă.

Conturile utilizate sunt: „Personal-remunerații datorate" (-P); „Impozit pe salarii" (+P); „Decontări privind asigurările sociale" (+P); „Decontări privind ajutorul de șomaj" (+P); „Rețineri din salarii datorate terților" (+P); și contul „Debitori diverși " (-A).

Deci, formula contabilă va fi:

421			
„Personal-remunerații datorate"	=	%	650.000
		444 „Impozit pe salarii"	150.000
		4312 „Decontări privind C.A.S."	30.000
		4372 „Decontări privind ajutorul de șomaj"	10.000
		427 „Rețineri din salarii datorate terților"	40.000
		461 „Debitori diverși"	20.000
		425 „Avansuri acordate personalului"	400.000

Scanned with OKEN Scanner

4. - Această operaţie a mai fost analizată şi se reflectă în formula contabilă astfel:
Chenzina a II-a = 1.000.000 - (250.000 Reţineri + 400.000 Chenzina I-a) = 350.000

5311		5121
350.000 „Casa“	=	„Disponibil la bănci“ 350.000

350.000 „Personal-Remuneraţii datorate“	=	„Casa“ 350.000

5. - Achitarea obligaţiilor faţă de organele legale pentru reţinerile făcute din salarii produce: - scăderea obligaţiilor faţă de bugetul statutului; faţă de bugetul asigurărilor sociale; faţă de ajutorul de şomaj; faţă de terţi cu sumele respective şi diminuarea disponibilului din contul de la bancă.

Formula contabilă este:

		5121
%	=	„Disponibil la bănci“ 230.000
444		
150.000 „Impozit pe salarii“		
4312		
30.000 „Decontări privind asigurările sociale“		
4372		
10.000 „Decontări privind ajutorul de şomaj“		
427		
40.000 „Reţineri din salarii datorate terţilor“		

6.- Înregistrarea C.A.S. (22% asupra sumei de 1.000.000 lei) produce: majorarea cheltuielilor cu C.A.S. şi crearea obligaţiei de plată a datoriei sociale cu 220.000 lei.

Conturile utilizate sunt: **„Cheltuieli cu C.A.S.“** (+A); şi **„Decontări privind C.A.S.“** (+P).

Formula contabilă este:

6451		4311
220.000 „Cheltuieli privind asigurările sociale“	=	„Decontări cu C.A.S.“ 220.000

- Înregistrarea ajutorului de şomaj (4% x 1.000.000) produce: majorarea cheltuielilor cu ajutorul de şomaj, şi creerea obligaţiei faţă de organul care gestionează **fondul de ajutor de şomaj.**

Conturile utilizate sunt: **„Cheltuieli cu ajutorul de şomaj“** (+A); şi **„Decontări privind ajutorul de şomaj“** (+P).

Formula contabilă este:

6452		4312
40.000 „Cheltuieli cu ajutorul de şomaj“	=	„Decontări privind ajutorul de şomaj“ 40.000

Aplicaţie practică privind amortizările şi provizioanele cu referire la imobilizările corporale (Mijloacele fixe)

Contul **Amortizarea Mijloacelor Fixe** (imobilizărilor corporale) evidenţiază procesul re-

Scanned with OKEN Scanner

cuperării treptate a valorii de intrare a mijloacelor fixe. Este un cont **rectificativ** cu funcţie contabilă de **pasiv.**

Notă: Acest cont funcţionează ca un cont de rectificare, prin scădere a valorii fixe, pentru înregistrarea pierderii treptate a acestora, ca urmare a folosirii lor.

Sunt supuse **amortizării** (recuperării) mijloacele corporale (MF) şi cele **necorporale** (investiţii de potenţial). Nu se amortizează investiţiile financiare.

Contul Amortizarea Mijloacelor Fixe: (imobilizărilor corporale)

- **se creditează** cu amortizarea mijloacelor fixe recuperate treptat prin includerea în cheltuieli a cotelor respective.
- **se debitează** cu amortizarea mijloacelor fixe scoase din funcţiune sau vândute.
- soldul **creditor** reprezintă amortizarea mijloacelor fixe aflate în inventarul unităţii patrimoniale la închiderea exerciţiului financiar.

Exemplu:

1. - Se calculează şi se include în **cheltuieli,** amortizarea mijloacelor fixe în sumă de 50.000 lei.

$$\text{Amortizarea lunară} = \text{Valoarea de intrare a mijloacelor fixe} \times \frac{N.a.}{100} : 12$$

2. - Se scoate din uz un mijloc fix, pentru care se dau următoarele date (informaţii):

V.I.	1.000.000
D.N.S. - 10 ani	
D.E$_f$S. - 10 ani	
Amortiz. calc.	1.000.000

1°. - Operaţia produce o creştere a cheltuielilor cu amortizarea (+A) şi o creştere a amortizărilor Mijloacelor Fixe (+P).

- Conturile utilizate: **„Cheltuielile cu amortizările şi provizioanele“**, care fiind de activ se debitează şi contul **„Amortizarea mijloacelor fixe“**, care fiind de pasiv se creditează.

Deci, formula contabilă este:

6811		281
50.000 „Cheltuieli cu amortizările şi provizioanele“	=	„Amortizarea mijloacelor fixe“ 50.000

2.° - Mijloacele fixe sunt complet amortizate. Scoaterea din evidenţă produce următoarele:

- Se micşorează valoarea mijloacelor fixe (-A)
- Se diminuează şi amortizarea corespunzătoare (-P).

Conturile utilizate sunt: **„Mijloace fixe“**, care fiind un cont de activ, se va credita şi contul **„Amortizarea mijloacelor fixe“**, care fiind un cont de pasiv, se va debita.

Deci, formula contabilă este:

281		212
1.000.000 „Amortizarea mijloacelor fixe“	=	„Mijloace fixe“ 1.000.000

Amortizarea imobilizărilor corporale reprezintă modalitatea de recuperare a deprecierii acestora ca urmare a participării la procesul de producţie, a uzurii lor fizice sau a efectului progresului tehnic. Această scădere de valoare are un caracter ireversibil.

Spre deosebire de amortizare, provizioanele reprezintă o constatare contabilă a unei

Scanned with OKEN Scanner

diminuări a valorii imobilizărilor corporale (sau a altor active), din cauze ale căror efecte nu sunt ireversibile. Provizioanele, spre deosebire de amortizări care reprezintă o constatare a unor pierderi efective suferite de activele respective, reprezintă pierderi sau cheltuieli previzibile.

În afara provizioanelor reglementate, care sunt asimilate capitalurilor, unitățile patrimoniale, calculează în cursul și la sfârșitul exercițiului financiar, următoarele provizioane:

a). - **Provizoane pentu reducerea valorii activelor**

b). - **Provizioane pentru riscuri și cheltuieli**

a). - Înregistrează deprecierea sau micșorarea valorii activelor, cu excepția celor supuse amortizării, la sfârșitul exercițiului financiar.

Constituirea, unor asemenea provizioane, este determinată de aplicarea principiului prudenței în evaluarea activelor și pasivelor. Potrivit acestui principiu, activele se evaluează la **prețurile cele mai mici,** iar pasivele la **prețurile cele mai mari.**

Procedând astfel, se poate proteja unitatea, de fluctuația prețurilor, specifică unei economii de piață. Protejarea se realizează, în ultimă instanță, prin diminuarea beneficiului și, pe această cale, și a impozitului pe profit.

Exemplu: Se include în cheltuieli suma de 10.000 lei reprezentând provizionul calculat (fond rezervă) pentru deprecierea valorii materialalor aflate în stoc la sfârșitul exercițiului financiar.

- Operația produce creșterea cheltuielilor (+A), și o creștere a rezervei (provizioanelor) privind deprecierea valorii materialelor.

Utilizând conturile în care reflectăm această operație, stabilim formula contabilă astfel:

- Contul „Cheltuieli cu amortizările și provizioanele", fiind de activ, se va debita, iar contul „Provizioane pentru deprecierea stocurilor de materiale", fiind de pasiv, se va credita:

6814		392
10.000 „Cheltuieli cu provizioanele privind deprecierea activelor circulante"	=	„Provizioane pentru deprecierea stocurilor de materiale consumabile 10.000

La sfârșitul exercițiului financiar (anului), în baza inventarului și a evaluării lui, se stabilește mărimea provizionului și, în funcție de aceasta, fie că se mai include în cheltuieli diferența în minus, fie că se reduce provizionul constituit în timpul exercițiului financiar, virându-se la contul de „Venituri din diminuarea amortizărilor și provizioanelor"

b). - Contul **„Provizioane pentru riscuri și cheltuieli"** - ține evidența rezervelor constituite pentru acoperirea unor riscuri și cheltuieli care pot să apară în activitatea agenților economici, oricând, și care se acoperă din aceste provizioane create.

Toate aceste conturi de cheltuieli se creditează la sfârșitul exercițiului financiar prin decontarea (repartizarea) lor asupra rezultatelor. Conturile de cheltuieli, în urma repartizării, se închid și deci, nu prezintă sold.

Operațiunea de decontare (repartizare) a cheltuielilor efectuate în cursul anului și înregistrate în conturile de cheltuieli, exemplificate anterior, produce deci, din punct de vedere contabil, diminuarea cheltuielilor respective (-A) și diminuarea rezultatelor exercițiului financiar (-P). Reflectarea în contabilitate se face astfel:

Scanned with OKEN Scanner

121 „Rezultate exercițiu financiar“ (Profit și pierdere)	=	% 600 „Cheltuieli cu materii prime și materiale“ 641 „Cheltuieli cu salariile“ 6451 „Cheltuieli cu asigurările sociale“ 6452 „Cheltuieli cu ajutorul de șomaj“ 281 „Cheltuieli cu amortizările și provizioanele“

Agenții economici angajează (efectuază) și **cheltuieli financiare,** care cuprind următoarele feluri:

- Dobânzile plătite la creditele primite
- Cheltuielile privind titlurile imobiliare cedate (când prețul de vânzare este mai mic decât valoarea contabilă)
- Pierderi din creanțe legate de participări
- Sconturi reglementate acordate clienților
- Cheltuieli nete din cesiunea valorilor mobiliare de plasat (p.v. < p.c.)
- Pierderile de schimb (valoarea mai mare a unui bun, exprimată la cursul de schimb, în momentul intrării, și aceeași valoare exprimată la cursul de schimb din momentul ieșirii din patrimoniu)

- **Cheltuielile extraordinare**, care cuprind:
  - Pierderile din calamități
  - Valoarea contabilă a elementelor de activ cedate
  - Diferențe negative din răscumpărarea acțiunilor și obligațiunilor emise de însăși întreprindere
  - Cheltuieli excepționale privind provizioane pentru resturi și cheltuieli pentru deprecieri și pentru provizioane reglementate.

X X X

Dacă unitatea patrimonială organizează și contabilitatea de gestiune, va folosi alte conturi, cu ajutorul cărora se vor reflecta cheltuielile efectuate după **destinația** lor, adică le vor înregistra pe:

- locuri de producție (cheltuielile secției, atelierului etc.)
- produse, lucrări, servicii

deci, pe articole de calculație și vor efectua periodic calculul costului efectiv al producției obținute.

În această variantă, conturile de cheltuieli vor fi:

- Deconturi interne privind cheltuielile
- Deconturi interne privind producția obținută

Scanned with OKEN Scanner

- Deconturi interne privind diferențele de preț
- Cheltuielile activității de bază
- Cheltuielile activităților auxiliare
- Cheltuieli comune ale secțiilor
- Cheltuieli generale ale unității
- Cheltuieli de desfacere
- Costul producției obținute
- Costul producției în curs de execuție

Notă: Celelalte conturi de cheltuieli, nu au fost prezentate deoarece implică o reglementare a modului de angajare, și de efectuare a cheltuielilor după natura lor economică, pe care le **reflectă.**

În esență, însă, atât conținutul lor economic, cât și funcția contabilă sunt asemănătoare cu a celor exemplificate.

Aceste conturi de cheltuieli, se vor analiza în cadrul Contabilității financiare, și a Contabilității de gestiune - secțiuni separate ale Contabilității

Scanned with OKEN Scanner

7. ANALIZA CONTURILOR PRIVIND PRODUCŢIA OBŢINUTĂ

Activitatea de producţie poate avea ca rezultate:

- Produse finite
- Semifabricate
- Lucrări, servicii
- Producţie neterminată
- Produse reziduale

Pentru evidenţa existenţei şi mişcării acestor elemente, se utilizează conturi specifice. Astfel:

- Pentru evidenţa stocurilor de produse finite, o' ţinute din procesul de producţie, se utilizează contul **„Produse finite"**. Este un cont de **mijloace circulante materiale**. Funcţia contabilă este de activ, deci **se debitează** cu intrări de produse finite, şi **se creditează** cu ieşirile de produse finite destinate vânzării sau pentru alte destinaţii. Soldul este debitor, şi reprezintă valoarea produselor finite aflate în stoc.

Dacă, pentru evidenţa stocurilor de produse finite, se foloseşte metoda inventarului intermitent, contul **„Produse finite"**, se debitează cu valoarea stocului de produse, pe baza inventarului efectuat la sfârşitul perioadei, şi se creditează cu valoarea stocurilor decontate ca ieşiri pentru perioada următoare de gestiune.

Evaluarea produselor finite, înregistrate în contul respectiv, se poate face, la costuri diferite astfel: la costul efectiv de producţie, la cost antecalculat, standard, sau chiar la preţul de vânzare.

Dacă pentru evidenţa curentă de produse finite se utilizează, ca preţ de înregistrare, alt preţ decât costul efectiv de producţie este necesar să apelăm la un cont rectificativ, **„Diferenţe de preţ la produse finite"**, care ţine evidenţa favorabilă sau nefavorabilă, între costul efectiv de producţie ale produselor finite, ca rezultate ale procesului de producţie, şi dimensiunea valorică la care aceste produse au fost înregistrate în contul „Produse finite". **Produsele reziduale** reprezintă rebuturile, materialele recuperabile sau deşeurile. Contul are aceleaşi funcţiuni ca şi contul **Produse finite.**

Agenţii economici pot avea ca rezultat al procesului de producţie, şi producţia care nu a parcurs toate stadiile (fazele) procesului de producţie. Aceasta constituie producţia neterminată sau producţia în curs de execuţie, care se reflectă prin două conturi: „Produse în curs de execuţie", şi „Lucrări şi servicii în curs de execuţie"

Sunt conturi de activ - după funcţia contabilă; conturi de mijloace circulante materiale - după conţinutul economic. **Se debitează** cu producţia neterminată, în stoc (şi determinată prin inventariere la sfârşitul perioadei). **Se creditează** cu producţia neterminată în stoc (sold) înregistrată ca ieşită la începutul perioadei de gestiune. Soldul debitor reprezintă producţia neterminată aflată în stoc (sold) la sfârşitul perioadei.

Producţia neterminată se înregistrează în conturile menţionate, la costul efectiv de producţie.

Concomitent cu obţinerea sau decontarea produselor finite semifabricate, produse neterminate ca rezultat al procesului de producţie etc., este necesar să evidenţiem şi veniturile pe care acestea le reprezintă potenţial. Pentru aceasta utilizăm un cont special numit **„Venituri din producţia stocată"**. Este un cont de pasiv. **Se creditează** cu valoarea producţiei

Scanned with OKEN Scanner

obţinute din procesul de producţie. **Se debitează** cu producţia ieşită din gestiune fie prin vânzare, fie prin decontare, ca stoc, de la o perioadă de gestiune la alta.

Soldul contului este creditor şi reprezintă valoarea stocului de produse, semifabricate etc., ca venit potenţial şi se virează la sfârşitul exerciţiului financiar la contul „Rezultatul exerciţiului".

Aplicaţie practică privind obţinerea de produse finite din procesul de producţie:

1. - Din procesul de producţie se obţin produse finite în valoare de 500.000 lei cost efectiv de producţie.

- operaţia reprezintă o intrare de produse finite şi produce următoarele:
  - majorarea valorii produselor finite (+A)
  - cresc veniturile (potenţialele) din producţia stocată (+P)
- conturile utilizate:
  - produse finite - cont de activ, se debitează
  - venituri din producţia stocată - cont de pasiv, se creditează.

Aplicăm regulile de funcţionare, la cele două conturi folosite, şi stabilim formula contabilă:

345		711
500.000 Produse finite	=	Venituri din producţia stocată 500.000

2. - Se descarcă gestiunea de produse finite cu valoarea produselor finite vândute la cost efectiv de producţie.

- Operaţia reprezintă ieşire de produse finite, prin vânzări, care produce următoarele modificări:
  - micşorarea valorii produselor finite (-A).
  - se diminuează veniturile din producţia stocată (-P).
- Conturile utilizate sunt: - Produse finite, care se **creditează.**
  - Venituri din producţia stocată, care **se debitează.**

Deci, formula contabilă este următoarea:

711		345
400.000 Venituri din producţia stocată	=	Produse finite 400.000

În urma acestei operaţiuni, situaţia în cele două conturi folosite se prezintă astfel:

345 „Produse finite"

D	C
500 000	400.000
S.Debit	100.000

711 „Venituri din producţia stocată"

D	C
400.000	500.000
S.Credit 100.000	
500.000	500.000

3. - La sfârşitul exerciţiului financiar, soldul contului „Venituri din producţia stocată", se transferă asupra contului **„Rezultatul exerciţiului".**

Operaţia reprezintă o virare - transferare a veniturilor aferente producţiei stocate (100.000) la contul de rezultate, şi produce următoarele:

Scanned with OKEN Scanner

- scad veniturile din producţia stocată;
- cresc rezultatele exerciţiului, care încorporează valoarea stocului de produse finite în sumă de 100.000 lei.

Deci, formula contabilă este:

711		121
100.000 „Venituri din producţia stocată“	=	„Rezultatul exerciţiului“ 100.000

Scanned with OKEN Scanner

8. ANALIZA ŞI CONŢINUTUL MODULUI DE FUNCŢIONARE A CONTURILOR DE PROVIZIOANE

Provizioanele reprezintă modalitatea de autoprotecţie a societăţii comerciale în condiţiile economiei de piaţă, prin constituirea pe seama cheltuielilor a unor rezerve pentru compensarea creşterilor de preţuri, fluctuaţia cursurilor de schimb, împotriva riscului dobânzii, fie pentru acoperirea unor pierderi şi cheltuieli latente (potenţiale) şi funcţie de natura elementelor care le produc. Ele sunt probabile în timp şi reprezintă surse proprii sau obligaţii ce devin exigibile pe măsura producerii evenimentului sau riscului pentru care a fost constituit provizionul.

Având în vedere obiectele pentru care se pot constitui provizioane, se poate delimita următoarea structură a acestora:

– provizioane reglementate, constituite în baza unor acte normative, vizează creşterea preţurilor, a cursurilor valutare sau a dobânzii

– provizioane pentru depreciere, au ca obiect constatarea contabilă a unei reduceri (scăderi) a valorii tuturor elementelor de activ, din cauze ale căror efecte nu sunt considerate inversibile

– provizioane pentru riscuri şi cheltuieli, care au ca obiect, fie efectuarea unor cheltuieli repartizabile pe mai multe exerciţii (reparaţii capitale) fie riscuri şi cheltuieli provocate de evenimente survenite sau în curs, care sunt bine precizate ca obiect, dar a căror realizare este corectă. Pentru reflectarea în contabilitate a provizioanele prezentate sunt create conturi speciale astfel:

151 – Provizioane pentru riscuri şi cheltuieli
- 1511 – Provizioane pentru litigii
- 1512 – Provizioane pentru cheltuieli de repartizat pe mai multe exerciţii
- 1514 – Provizioane pentru pierderi din schimb valutar
- 1518 – Alte provizioane pentru riscuri şi cheltuieli

290 – Provizioane pentru deprecierea imobilizărilor necorporale
291 – Provizioane pentru deprecierea imobilizărilor corporale
293 – Provizioane pentru deprecierea imobilizărilor în curs
296 – Provizioane pentru deprecierea imobilizărilor financiare

39 – Provizioane pentru deprecierea stocurilor şi producţiei în curs de execuţie deschis pe conturi de gradul II în funcţii de felul stocului pentru care care se înregistrează deprecierea (materii prime, materiale consumabile, obiecte de inventar, mărfuri etc.)

49 – Provizioane pentru deprecierea creanţelor
- 491 – Provizioane pentru deprecierea creanţelor – clienţi
- 495 – Provizioane pentru deprecierea creanţelor, decontări în cadrul grupului şi cu asociaţii
- 496 – Provizioane pentru deprecierea creanţelor, debitori diverşi
- 590 – Provizioane pentru deprecierea titlurilor de plasament

Conturile de provizioane sunt conturi de pasiv. Ele se **creditează** de regulă la sfârşitul exerciţiului cu provizioanele constituite fie pentru unele scopuri sau obiecte în legătură cu elementele de patrimoniu a căror realizare sau plată este incertă pentru cheltuieli care devin exigibile, în perioadele următoare, fie pentru deprecierea elementelor patrimoniale, prin debitul conturilor de cheltuieli cu provizioanele (pe feluri).

Contabilitatea provizioanelor se organizează pe feluri în funcţie de natura şi scopul sau obiectul pentru care au fost constituite.

Scanned with OKEN Scanner

La finele fiecărui exercițiu, provizioanele construite la finele anului precedent sau în cursul anului se analizează și regularizează astfel:

a) prin debitul conturilor de cheltuieli în cazul majorării provizionului;

b) prin creditul conturilor de venituri când provizionul trebuie diminuat sau anulat, respectiv aceasta devine total sau parțial fără obiect

c) când are loc realizarea riscului sau cheltuiala devine exigibilă, conturile de provizioane constituite anterior se includ prin creditul conturilor de venituri iar cheltuielile și pierderile respective în raport de natura lor se înregistrează în conturile corespunzătoare.

Rezultă deci, că la constituirea provizioanelor se va face următoarea formulă contabilă:

Conturi de cheltuieli cu amortizările și provizioanele (grp. 68)	=	Conturi de provizioane (după natură și scop) (141,151,29,39,49,59)

Operațiile de regularizare la sfârșitul anului se reflectă astfel, în contabilitate:

–Majorarea provizionului când valoarea deprecierii constatate la inventarierea activelor este superioară provizionului constituit cu diferențe pentru suplimentarea acestuia:

Cheltuieli cu amortizările și provizioanele	=	Provizioane pentru deprecierea materiilor prime etc.

Înregistrarea veniturilor din provizioane cu ocazia reluării provizioanelor în următoarele condiții:

a) Utilizarea provizioanelor pentru finanțarea obiectivelor pentru care s-au constituit.

b) Anularea provizioanelor în cazul în care nu s-a realizat obiectivul pentru care s-a creat provizionul

c) Diminuarea provizionului, în situația în care soldul provizionului estimat pe bază de inventar la includerea exercițiului financiar este mai mare decât soldul inițial al contului de provizioane.

Provizioane pentru deprecierea activelor circulante	=	Venituri din provizioane pentru deprecierea activelor circulante etc.

Se prezintă în continuare câteva exemple pentru a înțelege mecanismul de utilizare a conturilor de provizioane:

1. Provizioane reglementate

O societate comercială se aprovizionează cu mărfuri al căror preț de cumpărare este de 1.000.000 lei, conform condițiilor impuse de piață.

–Prețul de vânzare anterior anunțat este de 900.000 lei și nu poate fi modificat, el rămânând înghețat, chiar în condițiile în care prețul de cumpărare a mărfii a crescut de la 800.000 lei la 1.000.000 lei.

Pentru creșterea prețului de cumpărare societatea comercială, calculează și înregistrează un provizion reglement (privit în actele normative în sumă de 200.000 lei)

6874 Cheltuieli excepționale privind provizioanele reglementate	=	141 Provizioane reglementate 200.000

Scanned with OKEN Scanner

– La sfârşitul exerciţiului financiar se reiau provizioanele reglementate la venituri:

141		7874
Provizioane reglementate	=	Venituri excepţionale din provizioane reglementate

2. Provizioane pentru riscuri şi cheltuieli

O societate comercială a constituit în timpul anului provizioane pentru reparaţii capitale (care se vor executa la sfârşitul anului) în sumă de 10.000.000 lei. Cheltuielile efective angajate pentru executarea reparaţiilor capitale au fost în sumă de 13.000.000 lei

Operaţiile care au loc sunt următoarele şi se reflectă astfel în contabilitate:

– Constituirea provizionului pentru cheltuielile de repartizat pe mai multe exerciţii.

6812		1513
Cheltuieli de exploatare privind provizioanele pentru riscuri şi cheltuieli	=	Provizioane pentru cheltuieli de repartizat pe mai multe exerciţii 10.000.000

– Înregistrarea cheltuielilor cu reparaţia capitală presupune debitarea conturilor de cheltuieli – pe feluri – şi creditarea conturilor care arată natura acestor cheltuieli sau datoriile ce se creează în legătură cu ele.

– Întrucât cheltuielile efective cu reparaţia capitală sunt mai mari cu 3.000.000 lei, decât provizionul constituit de 10.000.000 lei se suplimentează acest provizion cu suma respectivă.

6812		1513
Cheltuieli de exploatare privind provizioanele pentru riscuri şi cheltuieli	=	Provizioane pentru cheltuieli de repartizat pe mai multe exerciţii 3.000.000

În urma acestor operaţiuni cele două conturi utilizate se prezintă astfel:

6812 Cheltuieli de exploatare privind provizioane pentru riscuri şi cheltuieli

D	C
10.000.000	13.000.000
3.000.000	
13.000.000	13.000.000

1513 Provizioane pentru cheltuieli de repartizat pe mai multe exerciţii

D	C
13.000.000	10.000.000
	3.000.000
13.000.000	13.000.000

– La sfârşitul exerciţiului „Provizioanele pentru riscuri şi cheltuieli" constituite se anulează şi se virează la contul de venituri din provizioane.

1518		7812
Provizioane pentru cheltuieli de repartizat pe mai multe exerciţii	=	Venituri din provizioane pentru riscuri şi cheltuieli

121 Profit şi pierdere

D	C
13.000.000	13.000.000

7812 Venituri din provizioane pentru riscuri şi cheltuieli

D	C
13.000.000	13.000.000

Scanned with OKEN Scanner

– În finalul acestei aplicații se presupune că atât cheltuielile, cât și veniturile se virează la rezultatul exercițiului 121 (Profit și pierdere) din care rezultă că societatea comercială și-a efectuat reparația capitală finanțând-o din disponibilitățile create pe calea provizioanelor.

121		6812
Profit și pierdere	=	Cheltuieli de exploatare privind provizioanele pentru riscuri și cheltuieli 13.000.000

7812		121
Venituri din provizioane pentru riscuri și cheltuieli	=	Profit și pierdere 13.000.000

3. **Provizioane pentru deprecierea stocurilor**

Provizioanele pentru aceste elemente patrimoniale se constituie pentru două scopuri:

– pentru acoperirea deprecierii valorii unor stocuri ca urmare a degradării lor;

– pentru acoperirea unor scăderi de valori constatate cu ocazia inventarierii stocurilor, când valoarea de inventar este mai mică decât valoarea contabilă de intrare a stocului.

Pentru reflectarea acestor provizioane se utilizează conturile de Provizioane deschise pe feluri de stocuri.

Aceste conturi sunt de pasiv și la constituirea provizioanelor **se creditează** și intră în relație, în concordanță, cu următoarele conturi de cheltuieli:

6814 Cheltuieli de exploatare privind deprecierea activelor circulante

6873 Cheltuieli excepționale privind provizioane pentru deprecieri

Deci provizioanele pentru deprecierea stocurilor ca de astfel toate provizioanele pentru deprecieri, se constituie pe seama cheltuielilor cu scopul de a acoperi eventualele scăderi de valori ale acestor stocuri constatate la data inventarierii lor, la închiderea exercițiului. Din punct de vedere economic deci provizioanele măresc cheltuielile, costul producției sau activității respective. Din punct de vedere financiar, provizioanele înseamnă recuperarea unor fonduri (rezerve) posibile de utilizat în cazul în care obiectul pentru care s-a constituit provizionul s-a realizat.

În cazul în care deprecierea pentru care s-a constituit provizionul nu are loc, provizionul constituit se anulează și se virează la conturi de „Venituri din provizioane".

De asemenea la sfârșitul exercițiului financiar, când se repartizează provizioanele constituite pentru exercițiul încheiat, acestea se reiau la conturile de venituri, intrând în corespondență cu următoarele conturi:

7814 Venituri din provizioane pentru deprecierea activelor circulante

7817 Venituri excepționale din deprecieri.

Exemplu: O societate comercială are un stoc de materii prime pentru care deține următoarele informații:

– valoarea de intrare		1.000.000
– valoarea de inventar		800.000
diferența de valoare	=	200.000

Pentru această diferență de valoare (Valoarea de inventar este mai mică decât Valoarea de intrare) se constituie un provizion pentru suma respectivă:

6814		390
Cheltuieli de exploatare pentru deprecierea activelor circulante	=	Provizioane pentru deprecierea materiilor prime 200.000

Scanned with OKEN Scanner

Scanned with OKEN Scanner

În postul de bilanţ la data închiderii exerciţiului financiar (an) provizionul constituit în legătură cu materiile prime se prezintă astfel:

Activ	Val. de intrare contabilă (brută)	Provizioane pentru deprecieri	Valoarea contabilă netă
Stocuri Materii prime	1.000.000	200.000	800.000

La începerea exerciţiului următor provizionul constituit în sumă de 200.000 lei se reia la venituri prin următoarea formulă contabilă (acesta având un caracter reversibil).

390 Provizioane pentru deprecierea materiilor prime	=	7814 Venituri din deprecierea activelor circulante 200.000

În urma acestor operaţiuni se constată că societatea comercială îşi poate acoperi scăderea de valoare din provizionul constituit, iar din punct de vedere al rezultatului exerciţiului, aceasta nu a fost afectat deoarece el preia pe debit şi respectiv pe credit, cheltuielile şi veniturile din provizioane în sumă de 200.000 lei.

9. ANALIZA ŞI MODUL DE FUNCŢIONARE A CONTURILOR DE VENITURI

Agenţii economici obţin venituri, în principal, fie din vânzarea rezultatului obţinut din procesul de producţie, fie din vânzarea mărfurilor cumpărate sau a serviciilor şi lucrărilor prestate. Această activitate de desfacere a bunurilor (produselor), semifabricatelor, lucrărilor, mărfurilor, dă posibilitatea agenţilor economici de a-şi realiza veniturile necesare reluării unui nou circuit economic şi obţinerii, în condiţii normale, a unui profit sau, eventual pierdere (dacă producţia şi desfacerea s-au derulat în alte condiţii, decât cele iniţial proiectate).

Pentru reflectarea veniturilor obţinute de agenţii economici vom utiliza conturi distincte pentru urmărirea realizării veniturilor corespunzătoare elementelor ce fac obiectul activităţii de exploatare (de producţie curentă).

În acest scop, vom folosi următoarele conturi:

701 - Venituri din vânzarea produselor finite
707 - Venituri din vânzarea mărfurilor
702 - Venituri din vânzarea semifabricatelor
704 - Venituri din lucrări executate şi servicii prestate
705 - Venituri din studii şi cercetări
706 - Venituri din activităţile anexe
711 - Venituri din producţia stocată
721, 722 - Venituri din producţia de imobilizări necorporale şi corporale
741 - Venituri din subvenţii de exploatare
754 - Venituri din creanţe recuperate

În afara acestor activităţi producătoare de venituri, agenţii economici pot să mai obţină venituri şi din activităţi financiare şi activităţi excepţionale, numite Venituri financiare şi, respectiv, Venituri excepţionale.

Pentru reflectarea veniturilor financiare se folosesc următoarele conturi:

761 - Venituri din participaţii
766 - Venituri din dobânzi
767 - Venituri din sconturi obţinute
765 - Venituri din diferenţe de curs valutar
764 - Venituri din titluri de plasament cedate
768 - Alte venituri financiare

Pentru reflectarea veniturilor excepţionale se folosesc următoarele conturi:

7711 - Venituri din amenzi şi penalităţi, despăgubiri
7721 - Venituri din cedarea activelor
7718 - Alte venituri excepţionale
7728 - Venituri din provizioane (privind activitatea de exploatare financiară şi excepţională)

Prezentăm câteva conturi de venituri. Astfel:

- contul „Venituri din vânzarea produselor finite" - ţine evidenţa veniturilor realizate din vânzarea produselor către clienţi. Este un cont de proces economic, cu funcţia contabilă de pasiv. Se creditează - cu veniturile realizate prin vânzarea produselor finite clienţilor. Se debitează prin transferul acestor venituri la contul „Rezultatul exerciţiului". Nu prezintă sold.

Scanned with OKEN Scanner

- contul „Venituri din vânzarea mărfurilor" - ţine evidenţa veniturilor din vânzarea mărfurilor. Este un cont de procese economice, iar după funcţia contabilă, este cont de pasiv. Se creditează cu veniturile realizate din vânzarea mărfurilor. Se debitează cu veniturile transferate la contul Rezultatul exerciţiului. Nu prezintă sold.

Exemplu: - Un agent economic livrează, în baza facturii, unui client produse finite în valoarea de 600.000 lei, preţ de vânzare (cu ridicata):

- natura operaţiei - vânzare de produse finite, care are ca efect următoarele:
  - creerea creanţelor asupra clientului,
  - creerea veniturilor din vânzarea produselor finite.
- conturile utilizate sunt:
  - „Clienţi" (+A) se debitează
  - „Venituri din vânzarea produselor finite" (+P) se creditează
- Formula contabilă este:

411		701
600.000 „Clienţi"	=	„Venituri din vânzarea produselor finite" 600.000

- La termenul de decontare stabilit, se încasează de la client contravaloarea produselor finite vândute, în suma de 600.000 lei:
- natura operaţiei - încasarea c/v facturii de la client, în contul de Disponibil la bănci.
- această operaţie are ca efect majorarea disponibilului de la bancă pe de o parte, iar de pe altă parte, scăderea creanţelor din vânzarea produselor asupra clientului.
- conturile utilizate sunt:
  - „Disponibil la bănci" (+A)
  - „Clienţi" (-A) care, în funcţie de conţinutul lor economic şi sensul modificărilor prezentate, se aşează astfel în formula contabilă:

5121		411
600.000 „Disponibil la bănci"	=	„Clienţi" 600.000

Notă: Descărcarea gestiunii de produse finite pentru cele vândute, a fost analizată şi prezentată în paragraful anterior.

În preţul cu ridicata, de 600.000 lei, încasat de la clienţi este cuprins şi Impozitul pe Circulaţia Mărfurilor, care este datorat bugetului de stat (în sumă de 5% = 30.000 lei).

Această operaţiune trebuie înregistrată în contabilitate şi produce următoarele:
- scăderea veniturilor din vânzarea produselor (-P)
- crearea obligaţiei faţă de bugetul statului (+P)
- Conturile utilizate sunt:
  - „Venituri din vânzarea produselor", care se debitează
  - „Decontări cu bugetul statului", care se creditează.

Deci, formula contabilă este:

701		443
30.000 „Venituri din vânzarea produselor"	=	„Impozit pe circulaţie şi accizele" 30.000

Contul „Venituri din dobânzi", reflectă veniturile încasate de agenţii economici din

Scanned with OKEN Scanner

dobânzile calculate la disponibilitățile din contul de la bancă.

Exemplu: Dobânda încasată la disponibilitățile de la bancă, în sumă de 500.000 lei, produce următoarele: - crește disponibilul de la bănci (+A) cu suma apărută în extrasul de cont drept dobândă și cresc și veniturile financiare din dobânzi încasate (+P).

- Conturile utilizate sunt:
  - „Disponibil la bănci"
  - „Venituri din dobânzi" (+P)

Aceasta se încadrează în următoarea formulă contabilă, astfel:

5121		766
500.000 „Disponibil la bănci"	=	„Venituri din dobânzi" 500.000

Contul „Venituri din amenzi și penalități" - reflectă veniturile realizate de agenții economici din amenzile și penalitățile încasate.

Exemplu: Se încasează suma de 50.000 lei, reprezentând penalități plătite de un furnizor, pentru neîndeplinirea obligațiilor contractuale, în urma hotărârii judecătorești date de arbitrajul de stat.

- Operația produce creșterea disponibilului de la bănci (+A), și creșterea veniturilor excepționale, din amenzi și penalități (+P)
- Conturile utilizate sunt:
  - „Disponibil la bănci", care se debitează
  - „Venituri din amenzi și penalități", care se creditează.

Deci, formula contabilă este:

5121		7711
50.000 „Disponibil la bănci"	=	„Venituri din amenzi și penalități" 50.000

În mod similar funcționează toate conturile de venituri, creditându-se cu veniturile realizate prin debitul unor conturi diferite în raport de natura operațiilor economice.

Toate conturile de venituri se debitează la sfârșitul exercițiului prin contul „Rezultatul exercițiului", unde sunt decontate și cheltuielile perioadei respective și se stabilește, astfel, rezultatul financiar obținut așa cum se va prezenta în continuare.

Scanned with OKEN Scanner

10. ANALIZA ŞI MODUL DE FUNCŢIONARE A CONTURILOR DE REZULTATE ŞI REPARTIZAREA PROFITULUI

Contul „Rezultatul exercițiului"

Pentru sintetizarea şi centralizarea periodică, pe cale contabilă, a rezultatelor obţinute de agenţii economici, în planul de conturi general este prevăzut un **cont** numit **„Profit şi pierdere"**(121).

Acest cont poate primi şi denumirea de Cont de Rezultate, sau Rezultatul exercițiului financiar, sau Beneficii şi pierdere.

Având în vedere că el prezintă situaţia analitică a cheltuielilor şi, respectiv, a veniturilor aferente unei perioade de gestiune, denumirea corespunzătoare este **„Rezultatul exercițiului financiar"**

Acest cont preia din conturile de venituri şi, respectiv, din conturile de cheltuieli, veniturile încasate de agenţii economici şi cheltuielile efectuate de aceştia, corespunzătoare veniturilor, pe cele trei mari structuri:

- Activitatea de exploatare (de gestiune curentă);
- Activitatea financiară;
- Activitatea excepţională.

Este, deci, un cont de procese economice, având rolul de a da posibilitatea calculării fie a profitului, fie a pierderii. Este un cont bifuncţional. Contul **se creditează** la sfârşitul perioadei de gestiune cu veniturile încasate în cursul perioadei de gestiune, delimitate pe activităţile menţionate (exploatare, financiară şi excepţională), şi pe feluri, în raport de natura operaţiei economice care a determinat venitul. **Se debitează** la sfârşitul perioadei de gestiune cu cheltuielile efectuate în cursul perioadei de gestiune, delimitate, de asemenea, pe cele trei activităţi menţionate şi pe feluri de cheltuieli, în raport de natura economică a acestora, inclusiv cu cheltuielile cu impozitul pe profit.

Soldul contului poate fi **creditor,** când cheltuielile sunt mai mici decât veniturile, şi reprezintă **profitul net,** sau **debitor,** când cheltuielile sunt mai mari decât veniturile, şi reprezintă **pierderea netă.** El apare în pasiv (profit) sau în activ (pierdere). Acest mod de reflectare contabilă centralizată a cheltuielilor şi veniturilor, este specific contabilităţii financiare - ca o primă structură a contabilităţii în două circuite.

Dacă se organizează contabilitatea integrată, este necesar să utilizăm contul de **Profit şi pierdere,** care are un conţinut diferit de cel al contului de **Rezultatul exercițiului financiar.** În acest caz, în cadrul contului de **Profit şi pierdere** vom înregistra - pe credit - beneficiile nete, iar pe debit, pierderile nete şi unele cheltuieli suportate direct din veniturile încasate.

Calculul rezultatelor nete (beneficii sau pierderi) se face tot prin compararea cheltuielilor cu veniturile, înregistrate, însă, în conturile de **Venituri** după natura activităţii, care primesc pe credit - **Veniturile realizate,** iar pe debit, **cheltuielile,** inclusiv **Impozitul pe circulaţia mărfurilor. Soldul** conturilor de venituri organizate în acest mod, poate fi debitor sau creditor, şi reprezintă rezultatul obţinut sub forma pierderii sau beneficiului, care se virează contabil la contul de **Profit şi pierdere,** pe debit sau credit, în funcţie de natura rezultatului negativ sau pozitiv.

Pe debit, alături de pierderile anterior calculate se mai adaugă cheltuielile suportate direct din venituri. Din compararea celor două structuri ale contului „Profit şi pierdere", se obţine fie profitul brut impozabil, fie pierderea.

Dacă din profitul brut impozabil se scade impozitul pe profit, se obţine profitul net care

Scanned with OKEN Scanner

se repartizează pe destinațiile legale. Acest model de calcul și reflectare a rezultatului se utilizează în prezent în țara noastră și este supus unui proces de regândire, având în vedere atât utilizarea contului de **„Rezultatul exercițiului"**, cât și alte elemente metodologice specifice, noi.

Se prezintă un **exemplu** cu utilizarea contului de „Rezultatul exercițiului", potrivit noului plan de conturi aplicabil din ianuarie 1994.

În cursul anului s-au efectuat, așa cum s-a prezentat, o serie de cheltuieli, delimitate pe cele trei activități ale unui agent economic.

Astfel:

- Cheltuielile cu materii prime și materiale	1.000.000
- Cheltuieli cu combustibilul	100.000
- Cheltuieli cu salariile personalului	500.000
- Cheltuieli cu C.A.S.	110.000
- Cheltuieli cu ajutorul de șomaj	20.000
- Cheltuieli cu amortizarea mijloacelor fixe	70.000
- Cheltuieli cu dobânzile	200.000
- Cheltuieli cu impozitul pe profit	150.000
Total	2.150.000

-În aceeași perioadă, agentul economic a realizat următoarele venituri.

- Venituri din vânzarea produselor finite	2.000.000
- Venituri din dobânzi	300.000
- Venituri din penalități încasate	200.000

Aceste operațiuni au fost reflectate în contabilitatea cronologică pe **debitul conturilor de Cheltuieli** prin creditul conturilor, care arată natura acestor cheltuieli și relațiile de decontare care se creează, și pe **creditul conturilor de Venituri,** prin debitul conturilor care reflectă modul de realizare și felul veniturilor obținute.

La sfârșitul anului au loc următoarele operații:

- Se transferă veniturile asupra Rezultatului exercițiului financiar:

%	=	121 Rezultatul exercițiului financiar (Profit și pierdere)	2.500.000
701 Venituri din vânzarea produselor finite			2.000.000
766 Venituri din dobânzi			300.000
7711 Venituri din penalități			200.000

Se înregistrează repartizarea cheltuielilor exercițiului la contul Rezultatul exercițiului financiar (Profit și pierdere):

Scanned with OKEN Scanner

Rezultatul exercițiului (Profit și pierdere) 600	=	%	2.150.000
Ch. cu materii prime și materiale 6012			1.000.000
Ch. cu combustibil 641			100.000
Ch.cu salariile personalului 6451			500.000
Ch. cu C.A.S. 6452			110.000
Ch. cu ajutorul de șomaj 6811			20.000
Ch. cu amortizarea mijloacelor fixe 666			70.000
Ch. cu dobânzile 691			200.000
Ch. cu impozitul pe profit			150.000

În urma acestor înregistrări în contabilitatea cronologică, situația în conturile de Cheltuieli, Venituri și Rezultate se prezintă astfel:

600 Ch. cu materii prime și materiale

D	C
1.000.000	1.000.000

6012 Cheltuieli cu combustibil

D	C
100.000	100.000

641 Ch. cu salariile

D	C
500.000	500.000

6451 Ch. cu C.A.S.

D	C
110.000	110.000

6452 Ch. cu ajutor șomaj

D	C
20.000	20.000

121 Profit și pierdere

D	C
1.000.000	2.000.000
1.000.000	
100.000	
500.000	
110.000	
20.000	

701 Venituri din vânzarea produselor finite

D	C
	2.000.000

766 Venitul din dobânzi

D	C
	300.000

7711 Venituri din penalități

D	C
	200.000

6811 Ch. cu amortizările mijloacelor fixe

D	C
70.000	70.000 → 70.000

666 Ch. cu dobânzile

D	C
200.000	200.000 → 200.000

691 Ch. cu impozitul pe profit

D	C
150.000	150.000 → 150.000

Total cheltuieli	2.150.000	2.500.000	Total venituri
Sold creditor- profit net	350.000		
	2.500.000		

Se constată că agentul economic a obţinut un profit net în sumă de 350 000 lei, care apare în bilanţul contabil.

Conturile privind repartizarea profitului

Repartizarea profitului se reflectă în contabilitate diferit, în funcţie de mai mulţi factori, şi anume:

1. - dacă repartizarea are loc în timpul anului sau după încheierea anului de exerciţiu financiar.

2. - dacă repartizarea se reflectă direct prin contul de Rezultate sau indirect, prin utilizarea unui cont special, care să reflecte procesul de repartizare a profitului.

Dacă repartizarea profitului se face în timpul anului, aceasta se poate înregistra fie pe debitul contului de **Cheltuieli** corespunzătoare destinaţiilor pentru care se face repartizarea profitului, fie pe debitul unui cont rectificativ de rezultate **„Repartizarea profitului“**, dezvoltat pe analitice corespunzătoare destinaţiilor de repartizare a profitului. În această ipoteză, la sfârşitul anului, după aprobarea bilanţului contabil şi determinarea definitivă a rezultatelor şi repartizării lor pe destinaţii acestea se reflectă în contabilitate fie direct, pe debitul contului de Rezultate, fiind luate în calculul cheltuielilor, fie indirect, debitându-se contul de Rezultate, şi creditându-se contul de Repartizarea profitului cu repartizările profitului pe destinaţii efectuate.

Dacă profitul net se repartizează după aprobarea bilanţului contabil, în anul următor, acest lucru se reflectă în contabilitate prin formula contabilă:

Scanned with OKEN Scanner

121 Rezultatul exercițiului (Profit și pierdere)	=	% 106 Fond de rezervă 457 Dividende de plată 111 Fond de dezvoltare etc.

Se exemplifică în continuare, repartizarea profitului, utilizând contul de **Repartizarea profitului,** care se presupune că în timpul anului a fost debitat cu suma de 250.000 lei, reprezentând profitul repartizat astfel:

- pentru fondul de rezervă 150.000
- pentru fondul de investiții 100.000

La sfârșitul anului se stabilește și aprobă ca repartizarea profitului să fie următoarea:

- pentru fondul de rezervă 200.000 lei
- pentru fondul de investiții (dezvoltare) 100.000 lei
- pentru dividende cuvenite acționarilor 50.000 lei

Operațiile care au loc în anul următor sunt următoarele:

1. - Se înregistrează diferența de 50.000 lei din profitul anului expirat, ce se mai cuvine fondului de rezervă:

129 50.000 Repartizarea profitului	=	106 Fond de rezervă 50.000

2. - Se închide contul de Rezultate pentru profitul repartizat pe destinațiile legale, având în vedere atât repartizările făcute în cursul anului, cât și cele efectuate în anul curent pentru anul precedent.

121 350.000 Rezultatul exercițiului financiar (Profit și pierdere)	=	% 129 Repartizarea profitului	300.000
		106 Fond de rezervă	200.000
		111 Fond de dezvoltare	100.000
		451 Dividende de plătit	50.000

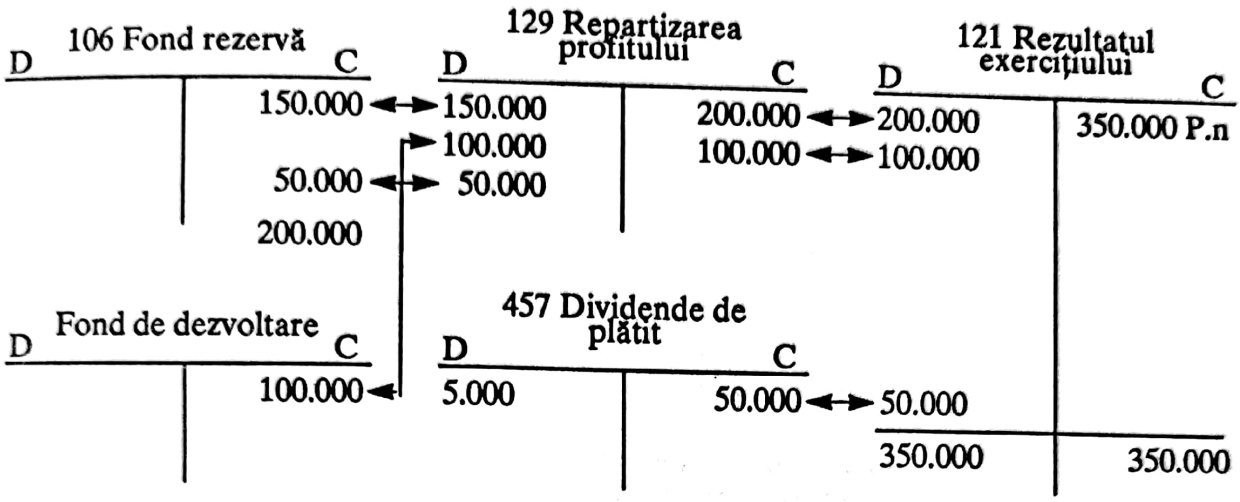
Notă: Se face precizarea că pentru dividendele cuvenite acționarilor nu s-au făcut repartizări în timpul anului.

3. - Se înregistrează impozitul pe dividende - 10% = 5 000

Scanned with OKEN Scanner

5.000 Dividende de plătit = Decontări cu bugetul statului 5.000

- În urma acestor operaţiuni, situaţia în conturile utilizate este următoarea:



Din situaţia conturilor se constată următoarele:

- Contul de rezultate a avut un sold creditor de 350.000 profit de repartizat, şi s-a debitat tot cu suma de 350.000 lei, reprezentând profitul repartizat pentru:
  - Fond de rezervă 200.000
  - Fond investiţii 100.000
  - Dividende de plătit 50.000
- Contul Repartizarea profitului a avut un sold debitor de 250.000 lei, reprezentând profitul repartizat în timpul anului pentru Fonduri de rezervă - 150.000 lei, şi Fondul de investiţii - 100.000 lei. S-a mai debitat în anul următor cu 50.000 lei, reprezentând diferenţa ce se mai cuvine fondului de rezervă din profitul anului expirat. S-a creditat cu suma de 300.000 lei, diminuând contul de Rezultate cu suma respectivă.
- Cele două conturi de fonduri apar cu un rulaj creditor de 200.000 şi, respectiv 100.000 lei, reprezentând profitul exerciţiului trecut repartizat.
- Contul Dividende de plătit are un rulaj creditor de 50.000 lei , rulaj debitor de 5.000; sold creditor de 45.000 lei, ce reprezintă datoria de plată faţă de acţionari, pentru partea din profitul repartizat acestei destinaţii.

În general, repartizarea profitului net al unui agent economic, se poate face pentru următoarele destinaţii (ce sunt reglementate prin acte normative):

- pentru constituirea fondului de rezervă;
- pentru fondul de investiţii (dezvoltare);
- pentru acoperirea unor pierderi din anii precedenţi;
- pentru dividende acţionarilor, ca proprietari;
- pentru remunerarea specialiştilor întreprinderii (administraţie şi cenzori);
- pentru participarea salariaţilor la profit;
- pentru păstrarea ca sold, de la un exercţiu financiar la altul, urmărind a fi repartizat ulterior;
- alte destinaţii.

Scanned with OKEN Scanner

Capitolul 7

Cuantificarea - procedeu al contabilităţii
Evaluarea şi calculaţia, forme particulare ale cuantificării în contabilitate

1. Necesitatea evaluării.
2. Principiile evaluării.
3. Obiectele evaluării.
4. Preţurile şi implicaţiile utilizării lor în contabilitate.
5. Evaluarea curentă şi evaluarea la bilanţ.
6. Realul şi convenţionalul în evaluare.
7. Calculaţia şi rolul ei în sistemul prelucrării contabile a datelor.
    - 7.1. Conţinutul şi rolul calculaţiei în contabilitate.
    - 7.2. Principiile calculaţiei.
    - 7.3. Obiecte ale calculaţiei.
    - 7.4. Perioade de calculaţie.
    - 7.5. Feluri şi forme de calculaţie folosite de contabilitate.
    - 7.6. Realul şi convenţionalul în calculaţie. Limitele calculaţiei.

Scanned with OKEN Scanner

EVALUAREA ŞI CALCULAŢIA, FORME PARTICULARE ALE CUANTIFICĂRII ÎN CONTABILITATE

Contabilitatea, având ca obiect de studiu urmărirea, reflectarea şi controlul mărimii, existenţei şi mişcării mijloacelor, proceselor şi rezultatelor economico-financiare, foloseşte pe scară largă cuantificarea.

Cuantificarea în contabilitate nu se poate limita numai la exprimarea laturilor obiectului în formă naturală în care au fost observate, deşi şi această exprimare presupune cuantificare, ci urmează să dea acestui procedeu formele particulare ale evaluării şi calculaţiei, impuse de caracteristicile procesului cunoaşterii contabile.

Evaluarea şi calculaţia sunt forme particulare ale cuantificării, cu ajutorul cărora se asigură realizarea trăsăturilor specifice metodei contabilităţii, determinarea şi exprimarea mărimii mijloacelor, fenomenelor şi proceselor economice în expresie bănească ceea ce permite obţinerea unor informaţii generalizatoare, de sinteză asupra obiectului studiat.

Evaluarea şi calculaţia, ca forme particulare ale cuantificării şi procedee ale metodei contabilităţii, se împletesc atât de strâns, încât nu totdeauna se poate spune unde se termină evaluarea şi începe calculaţia sau invers, unde se termină calculaţia şi începe evaluarea.

Aceasta, deoarece, evaluarea caracteristică pentru contabilitate (privită ca exprimare în etalon monetar a unor mărimi), presupune în mod obligatoriu intervenţia a cel puţin două mărimi: expresia naturală a elementului patrimonial ce se evaluează şi mărimea în etalon monetar cu care se face evaluarea. Numai puse în raport una cu cealaltă prin intermediul unei calculaţii se obţine exprimarea bănească a informaţiei economice sau contabile căutate.

Tot la fel, nici o calculaţie nu se rupe de evaluare. În primul rând, în contabilitate orice calculaţie se face în expresie bănească, deci necesită şi evaluare. În al doilea rând, stabilirea prin calculaţie a mărimilor, exprimarea lor prin informaţii specific contabile este în acelaşi timp o evaluare, o măsurare a unor obiecte, fenomene, procese, rezultate economico-financiare.

1. NECESITATEA EVALUĂRII

Evaluarea este acea formă a cuantificării, prin care metoda contabilităţii, în urma observării obiectului său de studiu, determină mărimea acestuia în expresie naturală comparativ cu alte mărimi şi exprimă această mărime în expresie valorică. În acest fel evaluarea asigură condiţia presupusă de întregul flux de prelucrare şi informare contabilă, care permite trecerea de la informaţii singulare exprimate în etalon natural la informaţii generalizatoare, de sinteză, în expresie naturală şi valorică, sau numai valorică, necesare proceselor decizionale.

Calcularea indicatorilor economico-financiari ca expresie concentrată şi rezultat al funcţiei de informare a contabilităţii presupune exprimarea bănească, deci evaluarea.

Măsurarea elementelor obiectului contabilităţii şi generalizarea lor, în vederea asigurării grupării şi sistematizării sub o formă înregistrabilă în conturi, nu este posibilă decât în expresie bănească, adică prin intermediul evaluării.

De asemenea, evaluarea este prezentă la aplicarea procedeului verificării şi controlului prin intermediul balanţelor de verificare, a inventarierilor etc., la generalizarea informaţiilor contabile prin bilanţ şi verificarea echilibrului dintre activ şi pasiv.

Scanned with OKEN Scanner

Fără evaluare nu pot fi parcurse celelalte stadii ale procesului cunoaşterii contabile, nu pot fi redate rezultatele acestui proces, nu poate să existe şi să fie utilizată contabilitatea - în cadrul unei economii bazate pe producţia mărfurilor.

Toţi indicatorii economico-financiari, toate informaţiile furnizate de contabilitate pentru conducerea unităţilor gestionare sunt indicatori şi informaţii în expresie bănească obţinuţi prin utilizarea, la toate nivelele şi în toate momentele ciclului de prelucrare contabilă, a evaluării.

Scanned with OKEN Scanner

2. PRINCIPIILE EVALUĂRII

La evaluarea elementelor obiectului contabilității, a mijloacelor economice și surselor acestora, cât și a operațiilor economico-financiare la care ele iau parte, precum și la determinarea pe această bază a indicatorilor înregistrați, prelucrați și furnizați de contabilitate, trebuie respectate o serie de principii, de reguli, care influențează întreaga metodologie a evaluării, cum sunt:

Principiul obligativității stabilirii obiectului evaluării și a caracteristicilor acestuia. Evaluarea capătă conținut numai după ce s-a stabilit obiectul acesteia. De altfel, obiectul evaluării reprezintă însăși conținutul ei. Acest obiect trebuie delimitat de multitudinea obiectelor, fenomenelor și proceselor economico-financiare care intră în sfera de cuprindere a contabilității și care în mod succesiv, odată observate și consemnate în purtătorii de informații, vor forma obiecte ale evaluării. Obiectul evaluării trebuie delimitat în timp și spațiu. De asemenea, evaluarea trebuie făcută diferențiat în funcție de caracteristicile obiectului care se evaluează.

Principiul evaluării și exprimării mijloacelor economice să fie la un preț care să se situeze cât mai aproape de valoarea lor reală, deoarece numai în acest fel se poate asigura evidența în toate stadiile inițiale, intermediare și finale ale circuitului economic a diferitelor aspecte privind menținerea, transmiterea și crearea valorii. Aceasta înseamnă că stocurile de mijloace necesare desfășurării proceselor economice, indiferent dacă este vorba de mijloace de muncă sau obiecte ale muncii, trebuie evaluate **la costul efectiv de procurare, de achiziție,** valorile intermediare materiale ce se întâlnesc sub forma producției neterminate și a semifabricatelor trebuie evaluate la **costul efectiv de producție,** iar mijloacele obținute din activitatea economică la **costul efectiv de producție,** dacă sunt privite ca punct final al acesteia, sau la **preț de vânzare,** dacă sunt privite ca punct de plecare al procesului de realizare. Aceasta se concretizează în evaluarea la intrarea în patrimoniu fie la costul de achiziție, fie la costul de producție. Costurile (prețurile) acestea devin costuri istorice.

Principiul evaluării elementelor patrimoniale în funcție de scopul urmărit. Astfel, dacă evaluarea are ca scop determinarea valorii reale a mijloacelor economice, ea va trebui să opereze cu valori efective ținând seama de toți factorii care le influențează, în timp ce, dacă scopul evaluării este obținerea unor mărimi care să permită controlul prin comparație a activității economico-financiare etc., ea poate utiliza, pentru evaluare, prețuri sau mărimi constante, fixe, care pot să nu fie cele efective. De exemplu, dacă se urmărește determinarea veniturilor brute obținute de o întreprindere comercială, se compară volumul mărfurilor desfăcute, exprimate pe de o parte la preț de vânzare și pe de altă parte la preț de cumpărare. Dacă se urmărește însă îndeplinirea planului circulației mărfurilor, volumul planificat și efectiv al mărfurilor desfăcute sunt evaluate la preț cu amănuntul.

Dacă se dorește evaluarea în momentul încheierii tranzacției sau raportării contabile, atunci se utilizează costul (prețul) curent (actual) al elementelor patrimoniale. Valoarea curentă (actuală) a unui bun este dată de valoarea de intrare a bunului corectată, pentru a fi adusă cât mai aproape posibil de valoarea de piață (suma de bani pe care o poate oferi un eventual client, în condițiile prezente).

Pentru evaluarea curentă a bunurilor se pot folosi mai multe procedee cum sunt: evaluarea la prețul negociat (de ieșire) sau la costul curent. Prețul de ieșire este rezultat al tranzacției de vânzare ce se stabilește între parteneri.

Scanned with OKEN Scanner

Costul (preţul) curent este dat de preţul de achiziţie, corectat cu anumiţi indici de apreciere a deprecierii din momentul intrării bunurilor în patrimoniu.

Din cele prezentate rezultă că, pentru evaluarea elementelor patrimoniale, se folosesc două tipuri de evaluare:

- evaluarea la intrarea în patrimoniu;
- evaluarea la încheierea exerciţiului financiar.

În acest sens, cu ocazia evaluării periodice trebuie respectat **principiul prudenţei**, care constă din compararea valorii realizate (la dobândire) şi valoarea curentă, şi corectarea şi reţinerea în evaluare a valorii celei mai mici în cazul activelor şi a valorii celei mai mari în cazul obligaţiilor.

Scanned with OKEN Scanner

3. OBIECTELE EVALUĂRII

Ca orice acţiune şi evaluarea trebuie să fie îndreptată asupra unui obiect, adică să aibă un obiect propriu care să determine conţinutul ei.

Întrucât evaluarea este o formă specifică a cuantificării ca procedeu al metodei contabilităţii, în principiu şi obiectele evaluării vor fi formate din însuşi obiectul contabilităţii, atât în totalitatea sa, cât şi pe elementele componente.

Unul din aspectele evaluării fiind acela de a crea condiţii pentru îndeplinirea trăsăturii de bază a contabilităţii privind reflectarea valorică, între elementele obiectului contabilităţii care intră în sfera de acţiune a evaluării se cuprind mijloacele economice şi în special mijloacele materiale, a căror expresie primară se concretizează în măsurarea şi exprimarea lor în etaloane naturale.

Cunoscând grupele mari ale mijloacelor în raport cu rolul lor în ciclul economic - mijloace fixe şi mijloace circulante - înseamnă că obiecte ale evaluării vor fi considerate pe de o parte mijloacele fixe, iar pe de altă parte mijloacele circulante materiale. Această delimitare se face datorită caracteristicilor acestor grupe de mijloace care determină şi anumite particularităţi în evaluare.

La rândul lor, în cadrul mijloacelor circulante materiale există o multitudine de grupe de mijloace, fiecare cu anumite caracteristici, care de asemenea vor constitui obiecte distincte ale evaluării. Astfel, se pot considera drept obiecte ale evaluării: materiile prime, materiile auxiliare, mărfurile, ambalajele, produsele finite, semifabricatele etc.

Întrucât contabilitatea reflectă şi controlează activitatea unităţilor gestionare atât pe total, cât şi pe părţile sale componente, evaluarea îşi poate revendica **ca obiect** însuşi măsurarea acestei activităţi, exprimarea valorică a acesteia. Ca urmare, obiect al evaluării va fi **producţia** unei unităţi gestionare în toate fazele acesteia: producţie finită, semifabricate, producţie neterminată şi - sub diversele aspecte ale ei - producţie de bază, producţie auxiliară.

Obiect al evaluării privite ca activitate de stabilire a mărimii elementelor care fac obiectul de studiu al contabilităţii îl constituie de asemenea sursele mijloacelor economice atât în totalitate, cât şi pe structura cunoscută a surselor proprii, împrumutate şi atrase.

De asemenea, obiect al evaluării îl constituie rezultatele financiare ale unităţii gestionare, atât sub forma rezultatelor intermediare - venituri în principal -, cât şi sub forma rezultatelor finale - beneficii sau pierderi.

Evaluarea constă, în primul rând, în stabilirea mărimii valorice a diferitelor cantităţi de mijloace prin intermediul preţurilor. În acelaşi timp, trebuie considerată ca făcând parte din evaluare însăşi alegerea şi utilizarea unui preţ sau a altuia. Şi, dacă expresia naturală a obiectului evaluat se poate reprezenta cu destulă exactitate, alegerea preţurilor cu care se face evaluarea este la fel de importantă ca şi exprimarea cantitativă, însă mult mai dificilă. Deci, în privinţa mijloacelor economice, evaluarea în ansamblul ei cuprinde măsurarea şi exprimarea cantitativă a obiectului evaluat, alegerea şi măsurarea preţurilor cu care se face evaluarea, punerea în corelaţie a acestora şi obţinerea expresiei valorice a obiectului evaluat. De aici se vede din nou interacţiunea obiectivă a procedeelor metodei contabilităţii, în cadrul evaluării întâlnindu-se aspecte ale observării, analizei, calculaţiei, generalizării etc.

Scanned with OKEN Scanner

4. PREŢURILE ŞI IMPLICAŢIILE UTILIZĂRII LOR ÎN CONTABILITATE

Întrucât în contabilitate se foloseşte în mod obligatoriu exprimarea valorică, iar măsura valorii în expresie bănească este redată prin preţ, înseamnă că preţurile au o influenţă însemnată în cadrul procedeului evaluării contabile, a contabilităţii în general.

În legătură cu preţurile, se pot desprinde cel puţin trei laturi privind evaluarea: determinarea printr-o măsurare cantitativă, calitativă, şi comparativă a cantităţii de muncă socială încorporată într-un obiect al evaluării, alegerea în raport cu aceasta a unei mărimi etalon pentru exprimarea bănească a obiectului respectiv, determinarea în expresie bănească a mărimii obiectului evaluat, prin corelarea primelor două.

La nivelul microunităţilor gestionare, măsurarea respectiv, evaluarea în expresie bănească a muncii trecute şi vii încorporată într-un mijloc economic ca obiect al evaluării, se face numai pentru activitatea proprie, indiferent dacă aceasta constă în producţie, lucrări, servicii etc.

În raport cu scopul urmărit pentru exprimarea bănească a valorii acestor mijloace, se foloseşte preţul de cost care nu cuprinde elemente de acumulare, sau preţul în care caz se au în vedere şi elementele de acumulare.

Pentru mijloacele materiale care nu sunt rezultatul unui proces de producţie al unităţii gestionare, ci au fost procurate din afară, evaluarea este mai simplă. Ea necesită doar determinarea cantitativă a obiectului evaluării şi, în raport cu natura acestuia şi a scopului evaluării, preţul prin intermediul căruia se face exprimarea în etalon bănesc al obiectului.

Tipurile de preţuri utilizate în lucrările contabil-financiare sunt diverse. Ele au influenţe asupra contabilităţii, întrucât determinarea şi utilizarea lor pretinde o anumită organizare a acesteia.

De asemenea, întrucât preţurile sunt utilizate la evaluarea tuturor elementelor obiectului contabilităţii în vederea obţinerii informaţiilor contabile, rezultă că, de alegerea şi utilizarea lor corectă, depinde realitatea tuturor informaţiilor contabile, a indicatorilor economici-financiari calculaţi şi furnizaţi de contabilitate. În lucrările contabil-financiare curente şi de sinteză, executate de unităţile gestionare în conformitate cu principiile contabilităţii şi cu practica economico-financiară, intervin în principal următoarele tipuri de preţuri: din punctul de vedere al elementelor conţinute, costuri şi preţuri, iar din punctul de vedere al scopului pentru care se utilizează: preţuri de decontare şi preţuri de înregistrare.

4.1. Costul şi preţul

Costul unei obiect, ce se evaluează, este expresia bănească a valorii tuturor elementelor consumate pentru procurarea sau producerea lui.

Preţul unui obiect, ce se evaluează, reprezintă expresia bănească a întregii cantităţi de muncă socială trecută şi vie ce s-a consumat pentru el, deci a valorii sale. Faţă de cost, preţul cuprinde şi elementele de acumulare.

Ţinând seama de conţinutul acestor două categorii economice, ele au o utilizare distinctă în cadrul procedeului evaluării contabile.

În principiu, la unităţile gestionare, costul se utilizează la evaluarea unor obiecte ce se găsesc în anumite faze ale ciclului reproducţiei sociale (aprovizionare, desfacere, producţie) care nu au ajuns la un anumit stadiu de finalizare pentru a putea fi determinat şi volumul acumulărilor; sau dacă au ajuns, evaluarea la cost se face cu scopul de a determina prin comparaţie cu preţul,

Scanned with OKEN Scanner

acumulările. Ca urmare, costul se utilizează pentru evaluarea materiilor prime și materialelor, a producției neterminate, a semifabricatelor, a produselor finite etc. Din acest motiv, costul îmbracă diferite forme cum sunt: costul de aprovizionare, costul de producție, costul complet.

Prețurile, la rândul lor, se utilizează pentru evaluarea obiectelor, care au parcurs întregul ciclu economic dintr-o unitate gestionară sau, chiar dacă nu l-au parcurs, ele nu mai urmează să fie supuse în aceeași unitate, unor procese transformatoare.

În raport cu elementele conținute, cu felul obiectului ce se evaluează și al sectorului, sau a ramurilor economiei naționale, prețurile se manifestă sub forma prețurilor cu ridicata și prețurilor cu amănuntul. Diferența dintre ele constă în principal, în mărimea elementelor de acumulare și destinația acestora.

Cele două tipuri de prețuri utilizate pentru evaluarea unor obiecte distincte, așa cum s-a arătat, se folosesc și pentru evaluarea aceluiași obiect în vederea comparării obiectelor, a exprimării raportului dintre ele și în acest fel a eficienței activității unității gestionare. În acest scop, de exemplu, se evaluează și se exprimă producția unei unități gestionare atât în cost, cât și în preț, determinând prin diferență volumul acumulărilor, sau prin raportare, cheltuielile ce revin la 1.000 lei producție etc.

Între cost și preț există o relație de interdependență în sensul că nivelul costului stă la baza stabilirii prețurilor și în același timp mărirea costului depinde în mare măsură de prețul valorilor materiale consumate ca elemente de structură a acestuia.

4.2. Prețuri de decontare

Prețurile de decontare sunt prețurile cu care se evaluează bunurile materiale ce se livrează, lucrările ce se execută și serviciile ce se prestează. Pentru unitățile gestionare ele apar fie ca prețuri de decontare externe (prețuri de facturare), adică prețuri ce se practică la evaluarea unor obiecte ale schimbului între două unități gestionare care sunt organizate și se conduc pe baza autogestiunii economice, fie ca prețuri de decontare internă, adică prețuri ce se practică la evaluarea unor obiecte, care circulă între subunitățile, secțiile, fazele unei unități gestionare.

Prețurile de decontare externe (de facturare) apar sub forma prețurilor de cumpărare (de aprovizionare, de achiziție etc.) de la furnizor și se plătesc acestora și sub forma prețurilor de vânzare (de livrare, de desfacere etc.) către clientul sau beneficiarul de la care se încasează.

Caracteristic prețurilor de decontare externe este independența lor față de principiile și lucrările de contabilitate, obligativitatea contabilității de a le urmări ca atare prin instrumentele ei specifice și de a măsura și exprima prin intermediul lor mărimea drepturilor și obligațiilor bănești pe care le are o unitate gestionară ca participantă în rețeaua schimburilor de activități.

Prețurile de decontare externe se utilizează pentru evaluarea drepturilor și obligațiilor respective, atât în contabilitatea curentă, pentru acestea folosindu-se în principal conturile clienți (drepturile) și furnizori (obligațiile), cât și la lucrările contabile periodice, ele figurând în activul și respectiv pasivul bilanțului la posturile de decontări.

Prețurile de decontare interne apar și sunt utilizate cu scopul măsurării și evaluării activității unor compartimente ale unității gestionare, cât și pentru urmărirea fluxului de valori înăuntrul acestora, între compartimentele lor.

Pentru măsurarea și evaluarea activității unor compartimente ale unităților gestionare

Scanned with OKEN Scanner

se folosește costul, întrucât stabilirea volumului de acumulări la nivelul acestor compartimente nu este întotdeauna necesară și în plus este și dificilă. Mărimile utilizate pentru evaluarea obiectelor la nivelul compartimentelor, indiferent că ele reprezintă costuri sau prețuri, pot fi antecalculate, fixe, efective etc. fără obligativitatea recalculării lor în profil efectiv, cu condiția însă a exprimării corecte a obiectului evaluat.

Dacă evaluarea obiectului activității unui compartiment se face în scopul transmiterii sale la compartimentul următor în vederea includerii în obiectul acestuia din urmă, și astfel în mod succesiv până la capătul fluxului economic, trebuie utilizat în principiu un preț de decontare efectiv. Provizoriu se admite evaluarea la un preț convențional cu condiția rectificării lui ulterioare.

Problema evaluării activității compartimentelor unei unități gestionare, respectiv al stabilirii și utilizării prețurilor interne de decontare este una din problemele dificile ale contabilității. Ea poate să-și găsească o rezolvare acceptabilă prin utilizare în procesele de evaluare și calculație a producției și a prețurilor interne de decontare, a aparatului matematicii moderne.

4.3. Prețurile de înregistrare

Prețurile de înregistrare sunt cerute și utilizate în exclusivitate pentru exprimarea bănească a elementelor obiectului contabilității, în special a mijloacelor materiale, în vederea reflectării lor în contabilitate, a înregistrării în conturile mijloacelor economice.

Desigur, prețurile de decontare constituie și ele prețuri de înregistrare în contabilitate, în primul rând a mărimii drepturilor și obligațiilor față de terți apărute în procesul schimbului sau chiar și a mijloacelor economice care au făcut obiectul schimbului. În această ipoteză între prețurile de înregistrare și cele efective de decontare nefiind diferențe, nu este necesară utilizarea unor conturi rectificative ale mijloacelor economice.

În principiu, prețurile de înregistrare trebuie să redea mărimea cheltuielilor sau valorii efective ale acestora. Există însă și posibilitatea utilizării unor alte prețuri în operațiile de evaluare și înregistrare, cu condiția asigurării, pe altă cale, a cunoașterii, în orice moment, a mărimii reale a cheltuielilor sau valorii. Această condiție se realizează prin intermediul evaluării, urmăririi și înregistrării abaterilor, a așa numitelor diferențe de preț (diferențe dintre prețul efectiv și cel de înregistrare).

Prețurile de înregistrare, care se abat de la costurile efective se utilizează în special în contabilitatea curentă, datorită avantajelor pe care le prezintă, cum sunt: constanța lor relativă, care permite executarea continuă a lucrărilor contabile fără a aștepta momentul expres de determinare a lor; eliminarea operațiilor permanente sau frecvente de calculare a unor prețuri medii necesare evaluării consumurilor de valori materiale; urmărirea distinctă a abaterilor de la prețul de înregistrare (în special dacă acesta este un preț etalon de bază, de comparare) și identificarea felului și cauzelor acestora; urmărirea mai ușoară a îndeplinirii indicatorilor din planurile de aprovizionare și de desfacere etc.

Prețurile de înregistrare sunt diferențiate, în principiu, pe grupe de mijloace economice cu caracteristici asemănătoare. La stabilirea lor se au în vedere atât caracteristicile fizice ale mijloacelor economice ce se vor evalua, cât mai ales, cele privind condițiile și implicațiile concrete în care se utilizează.

Scanned with OKEN Scanner

5. EVALUAREA CURENTĂ ŞI EVALUAREA DE BILANŢ

Elementele obiectului contabilităţii, elemente care constituie în acelaşi timp şi obiecte ale evaluării, sunt reflectate şi urmărite atât în cursul perioadelor de gestiune, cu ocazia executării operaţiilor contabile curente, cât şi la sfârşitul acestor perioade când se execută lucrările periodice de generalizare a informaţiilor, cu ajutorul bilanţului.

În contabilitatea curentă, după cum s-a arătat, evaluarea elementelor patrimoniale ale unităţilor gestionare, în special a mijloacelor materiale, se poate face folosind preţurile de înregistrare, preţurile de evidenţă, indiferent dacă acestea exprimă sau nu cheltuielile, respectiv valoarea efectivă a mijloacelor. În ipoteza utilizării unor asemenea preţuri, este necesar să se determine şi abaterile dintre preţurile folosite şi cele efective care se înregistrează distinct în contabilitate.

La bilanţ evaluarea mijloacelor economice din toate grupele se face în principiu, la costul sau valoarea efectivă a acestora. De regulă, acestea se determină contabil, în bilanţ fiind preluate soldurile conturilor mijloacelor economice, dacă ele exprimă costul sau valoarea efectivă a acestora, sau soldurile conturilor de mijloace corectate cu soldurile conturilor de abateri, dacă preţul de evidenţă în contabilitatea curentă a fost altul decât cel care exprimă costul sau valoarea reală.

În afara acestei corectări a preţurilor din contabilitatea curentă, este necesar ca la încheierea exerciţiului financiar să se procedeze la evaluarea bilanţieră în sensul folosirii, pentru exprimarea bănească a tuturor elementelor patrimoniale înregistrate în conturi, a valorii curente. Această valoare ia în calcul efectele modificării preţurilor şi a puterii de cumpărare a monedei naţionale în raport de elementele patrimoniale înregistrate la valoarea lor iniţială. Această evaluare stă la baza închiderii conturilor, a stabilirii şi calculării rezultatelor financiare şi a situaţiei patrimoniului agenţilor economici ţinînd seama de cerinţele şi implicaţiile economiei de piaţă.

Scanned with OKEN Scanner

6. REALUL ŞI CONVENŢIONALUL ÎN EVALUARE

Prin evaluare se urmăreşte obţinerea unor informaţii care să reflecte realitatea unor mărimi prin care se determină, în expresie bănească, elementele obiectului contabilităţii.

În principiu dacă avem în vedere evaluarea individuală, se poate presupune că aceasta prezintă un grad înalt de realitate, fiind bazată pe cunoaşterea principalelor elemente constitutive ale cheltuielilor, respectiv ale acumulărilor - care intră în costul sau preţul cu ajutorul cărora se face evaluarea.

Evaluarea individuală este necesară în special când trebuie determinate mărimile valorice - etalon care corespund pentru un obiect de evaluare - cost şi preţ.

Cu cât evaluarea este mai analitică, cu atât mai reale sunt mărimile stabilite prin intermediul ei. Numai că la evaluările analitice trebuie avut în vedere, pe de o parte o anumită limită fizică, iar, pe de alta, una economică, de eficienţă.

La stabilirea valorii unui produs, a preţului său, se au în vedere nu numai valorile individuale concrete dintr-o unitate gestionară, ci şi valorile medii pe ramură, sau chiar pe economia naţională.

În măsura în care se recurge la o evaluare la preţ mediu intervine, într-o măsură crescută, elementul de convenţionalitate.

De asemenea, la stabilirea preţurilor care au o influenţă atât de mare în evaluare, se ţine seamă şi de considerente impuse de politica preţurilor.

În plus, o parte însemnată a costurilor şi a preţurilor bazate pe acestea au un caracter relativ convenţional, întrucât metodologia de calculare a lor implică elementul convenţional, datorită condiţiilor concrete de procurare sau de producţie care fac practic imposibilă stabilirea reală a acestora. Astfel, de exemplu, la producţia simultană, unde din aceeaşi materie primă şi în acelaşi proces se obţin mai multe produse cu caracteristici diferite, evaluarea consumurilor pentru fiecare produs nu se poate face decât într-un mod convenţional.

Convenţionalul evaluării apare cu mai multă pregnanţă la mijloacele economice de folosinţă îndelungată - mijloace fixe şi obiecte de inventar, în concret la evaluarea mărimii consumului acestora - respectiv la determinarea uzurii şi amortizării. Convenţionalul evaluării acestor consumuri apare limpede dacă se ţine seamă că ambele elemente care se au în vedere la evaluarea uzurii şi amortizării - mărimea valorii de inventar şi durata normată de funcţionare - sunt stabilite cu un grad mai mare sau mai mic de convenţionalitate. Din aceste motive apar situaţii când mijloacele fixe, a căror valoare n-a fost recuperată în întregime prin amortizare sunt casate sau invers, mijloacele fixe, a căror valoare a fost recuperată în întregime prin amortizare, continuă totuşi să funcţioneze.

Dar chiar şi apariţia elementului convenţional în evaluare nu schimbă cu nimic importanţa şi necesitatea ei, ca un procedeu impus de principiile şi trăsăturile metodei contabilităţii a cărui intervenţie se poate identifica înăuntrul sistemului contabilităţii de-a lungul întregului flux de cunoaştere şi informare contabilă.

Scanned with OKEN Scanner

7. CALCULAŢIA ŞI ROLUL EI ÎN SISTEMUL PRELUCRĂRII CONTABILE A DATELOR

7.1. Conţinutul şi rolul calculaţiei în contabilitate

Calculaţia este o formă a cuantificării cu largă şi complexă utilizare de-a lungul întregului sistem de cunoaştere şi prelucrare contabilă a datelor. Aceasta datorită studierii şi urmării sub aspect cantitativ a mărimii existenţei şi dinamicii elementelor obiectului contabilităţii, a exprimării valorice a acestor elemente, a prelucrării, înregistrării, analizei, controlului şi păstrării tuturor informaţiilor contabile în expresie numerică sub formă de date contabile.

Calculaţia în sfera contabilităţii cuprinde toate metodele şi operaţiile cu caracter matematic, utilizate de contabilitate în realizarea obiectului său şi în aplicarea metodei sale, de la cele mai simple până la cele complexe (ecuaţii, programări, calcul matricial etc.).

Aceasta se face în scopul determinării informaţiilor de generalizare, de sinteză şi analiză utilizate sau furnizate de contabilitatea sub forma unor indicatori economico-financiari necesari funcţiilor contabilităţii, a funcţiilor unităţilor gestionare în general, necesari pentru conducerea activităţii acestora la toate nivelele. Asemenea indicatori pot fi de exemplu stocurile de materii, materiale şi mărfuri, consumurile de valori materiale, amortizarea mijloacelor fixe, fondul de salarii, costul, acumulările etc.

Calculaţia se utilizează în cadrul tuturor instrumentelor de lucru specifice ale procedeelor metodei: documentele primare, documentele centralizatoare, fişele de cont analitice şi sintetice, jurnalele contabile, balanţele de verificare, bilanţul etc. De aici şi strânsa legătură ce există între calculaţie şi celelalte procedee ale metodei contabilităţii.

Conţinutul calculaţiei în contabilitate este atât de divers şi de cuprinzător, rolul ei atât de mare, încât sistemul contabil dintr-o unitate gestionară se mai numeşte sistemul de evidenţă şi de calcul, sau de sistem de calcul diagrafic, punându-se un semn de egalitate între aspectele privind evidenţa şi înregistrarea şi cele de calcul, de prelucrare.

7.2. Principiile calculaţiei

În realizarea calculaţiei, ca moment al procesului cunoaşterii contabile a obiectului ei de studiu şi ca aplicaţie practică de o largă utilitate în activitatea unităţilor gestionare, trebuie respectate o serie de principii cum sunt:

Determinarea obiectului calculaţiei, ca punct de plecare în realizarea sarcinilor ce revin calculaţiei în orice domeniu şi care constituie în acelaşi timp şi conţinutul propriu-zis al calculaţiei.

Obiectul calculaţiei trebuie identificat cu precizie şi delimitat în timp şi spaţiu de celelalte obiecte, fenomene şi procese economico-financiare care intră în sfera de observare şi cercetare a contabilităţii.

Numai astfel delimitat se poate identifica şi se pot separa informaţiile privitoare la el, se poate calcula mărimea sa în expresie naturală şi bănească, dinamica acesteia, se pot obţine indicatori de sinteză care să permită o informare despre obiectul pentru care s-a făcut calculaţia şi luarea unor decizii privitoare la el. Odată identificat şi delimitat, **obiectul de calculaţie** trebuie circumscris în timp şi spaţiu. Întrucât este vorba despre indicatori care exprimă mărimea unor fenomene şi procese economico-financiare, şi mai ales dinamica aces-

Scanned with OKEN Scanner

tor mărimi, este foarte important să se facă delimitarea lor în timp și spațiu, ele influențând hotărâtor această mărime.

Deoarece informațiile contabile exprimate prin indicatori economici-financiari sunt informații reale, efective, care se folosesc în urmărirea, analiza și controlul îndeplinirii indicatorilor bugetați, **este necesar ca pentru asigurarea comparabilității lor, acestea să aibe același conținut, aceeași structură, să aibă aceleași procedee, ceea ce constituie de asemenea un principiu al calculației.**

Calculația fiind un procedeu al contabilității care în general se caracterizează prin complexitate și volum mare de muncă, în unitățile gestionare existând chiar compartimente distincte ce se ocupă de ea, alături de problema cunoașterii se pune și aceea a eficienței ei. Ca urmare, la alegerea obiectelor de calculație, a organizării sistemelor și a aplicării metodelor și procedeelor de calculație, trebuie ținut seama în permanență de aspectul economicității, de raportul dintre efort și efect în favoarea ultimului. **Deci ca în orice activitate, și în aceea a calculației, privită ca activitate practică, trebuie respectat principiul eficienței economice.**

Ca un principiu care trebuie urmat, în sistemul de prelucrare contabilă, este acela de efectuare, pe cât posibil, a tuturor calculațiilor prin intermediul conturilor, întrucât astfel este asigurată exactitatea lor dat fiind sistemul de autocontrol al contabilității bazat pe principiul dublei înregistrări. Chiar și atunci când calculațiile se fac extracontabil, adică în afara conturilor, este necesară găsirea unor modalități de confruntare și corelare a lor cu datele din conturi, tocmai pentru a asigura corectitudinea și exactitatea lor.

7.3. Obiecte ale calculației

Calculația ca procedeu al contabilității, trebuie să aibe un conținut care se găsește și se integrează în conținutul însuși al metodei contabilității. Conținutul metodei contabilității fiind cunoașterea obiectului contabilității, a elementelor sale, **înseamnă că și calculația are drept obiect cunoașterea unor elemente, fenomene și procese economico-financiare care se cuprind în obiectul contabilității.** Întrucât aceste fenomene și procese, extrem de variate, sunt studiate și exprimate în contabilitate cantitativ și în etalon bănesc, prin indicatori care cuprind informații cu un grad de sintetizare și generalizare diferit, obținerea acestora se realizează prin procedeul calculației. Ca urmare **se consideră ca obiecte ale calculației: indicatorii economico-financiari cu ajutorul cărora, se măsoară, se caracterizează, se controlează, se conduce activitatea unităților gestionare.**

Între indicatorii determinați pe baza unor calculații menționăm: prețul de aprovizionare al materialelor, nivelul cheltuielilor de producție, costul producției, veniturile unității pe o anumită perioadă, rezultatele financiare obținute ș.a. Fiecare din acești indicatori exprimă rezultatele și informații referitoare la anumite activități care constituie în cadrul lor obiecte de calculație și care în prealabil trebuie identificate și delimitate cu precizie.

În domeniul calculației costului, asemenea obiecte pot fi de exemplu: un produs finit, sau semifabricat, o grupă de produse finite sau semifabricate, întreaga masă de produse finite și semifabricate, fazele de fabricație a acestora, locurile tehnologice și administrative în care se desfășoară producția, secții, sectoare, ateliere. De asemenea, obiect a calculației costului îl constituie producția neterminată structurată și ea pe produse, pe locuri de fabricație, pe faze etc.

Dacă avem în vedere principalele sectoare de activitate din unitățile gestionare productive, se poate vorbi despre o calculație a cheltuielilor și a costului pentru producția de bază, pen-

Scanned with OKEN Scanner

tru producţia auxiliară şi anexă, pentru activitatea de administraţie şi conducere, pentru activitatea de cercetare-dezvoltare (investiţii).

De asemenea, pot fi considerate obiecte ale calculaţiei, momentele procesului reproducţiei din cadrul unităţilor gestionare, cum sunt: aprovizionarea care necesită calculaţia costului de aprovizionare, producţia care presupune calculaţia costului producţiei, desfacerea care presupune determinarea cheltuielilor de desfacere.

În societăţile comerciale, obiect al calculaţiei îl constituie cheltuielile de circulaţie, care se determină distinct pentru mărfurile vândute şi în stoc, pe unităţi de desfacere, pe feluri de cheltuieli.

Un alt indicator furnizat de contabilitate şi care se determină printr-o calculaţie specifică, deci reprezintă obiect al calculaţiei în contabilitate, îl constituie rezultatele financiare - **profitul sau pierderile.** Profitul sau pierderile fiind structurate pe surse şi căi de formare, pe de o parte, şi destinaţii de repartizat sau de folosire, pe de altă parte, înseamnă că acestea, la rândul lor, vor constitui obiecte ale calculaţiei. De asemenea, profitul sau pierderea pot fi calculate pe produse, pe grupe de produse sau mărfuri. În ceea ce priveşte structura pe destinaţii de repartizare a profitului respectiv pe surse de acoperire a pierderilor, vom avea obiecte ale calculaţiei profitul cuvenit unităţii gestionare şi acţionarilor şi, cel care trebuie vărsat, pierderea suportată de unitatea gestionară şi cea care se acoperă pe seama unor surse externe etc.

7.4. Perioade de calculaţie

Aşa cum s-a arătat la principiile de calculaţie, obiectul pentru care se face calculaţia trebuie identificat şi delimitat, atât faţă de alte obiecte de calculaţie posibile, cât şi în timp. Deşi pentru unele obiecte se face o urmărire şi o calculaţie operativă, continuă a indicatorilor cu care se exprimă mărimea lor, totuşi calculaţiile se caracterizează prin periodicitatea lor.

Perioadele de calculaţie pentru o bună parte de indicatori se suprapun în prezent perioadelor de gestiune, adică perioadelor la care se stabilesc existenţa elementelor patrimoniale ale unităţii gestionare, cheltuielile făcute cu activitatea ei, veniturile obţinute în urma acestei activităţi, rezultatele financiare reieşite din compararea cheltuielilor şi veniturilor.

Aceste perioade sunt luna, trimestrul, anul, calculaţiile efectuîndu-se la sfârşitul lor. Astfel, costul efectiv al producţiei în majoritatea unităţilor industriale se calculează la sfârşitul fiecărei luni, trimestru şi an. De asemenea, dacă avem în vedere rezultatele financiare, sau ceilalţi indicatori economici-financiari care constituie obiecte de calculaţie, se identifică o calculaţie lunară, trimestrială şi anuală.

Majoritatea indicatorilor calculaţi de contabilitate sunt cuprinşi în aşa numitele lucrări contabile de sinteză întocmite şi raportate periodic, lucrări între care locul cel mai însemnat îl ocupă bilanţul. Datorită importanţei acestor indicatori pentru analiză, sinteză şi control, pentru conducerea întregii activităţi a unităţilor gestionare calculaţia indicatorilor cuprind locul central în contabilitate.

7.5. Feluri şi forme de calculaţie folosite în contabilitate

Calculaţia indicatorilor economico-financiari ai unităţilor gestionare poate fi privită după diverse criterii, acestea impunând un conţinut, o structură, forme şi modalităţi de executare diferite.

Astfel, dacă se are în vedere **perioada pentru care se calculează indicatorii**, se deosebeşte **o calculaţie previzională şi o calculaţie efectivă.**

Scanned with OKEN Scanner

Calculaţia previzională (sau antecalculaţia). Are loc anterior producerii fenomenelor, proceselor, operaţiilor economico-financiare, având ca scop determinarea mărimii în expresie bănească a unor indicatori importanţi, cum ar fi: costul, profitul, impozitul pe circulaţia mărfurilor, fondul de salarii etc. în condiţiile ce se presupun că vor avea loc şi în conformitate cu criteriile ştiinţifice şi prevederile legale. Această calculaţie de plan se face anual, iar indicatorii obţinuţi se defalcă pe trimestre şi luni. Indicatorii stabiliţi prin calculaţia de plan constituie jaloane orientative pentru unitatea gestionară în activitatea ei şi ulterior baze de comparaţie pentru indicatorii stabiliţi prin calculaţia efectivă. Calculaţia provizională a indicatorilor economico-financiari de sinteză se face, în principal, în compartimentul contabil-financiar al unităţii gestionare, dar cu concursul larg al celorlalte servicii, birouri. Unii dintre indicatori se calculează de către alte compartimente din unităţile gestionare.

Calculaţia efectivă se bazează pe date şi informaţii efective consemnate în documente şi de regulă prelucrate de contabilitate prin intermediul procedeelor şi mijloacelor specifice, în special al conturilor. Datele efective cu care se operează în cadrul acestei calculaţii sunt obţinute după ce fenomenele, procesele, operaţiile economico-financiare au avut loc. Datorită obligaţiei unităţilor gestionare de a raporta prin dări de seamă indicatori care să reflecte activitatea reală, rezultatele reale ale acestei activităţi, aceste calculaţii efective intervin la datele reale sau termenele stabilite pentru raportare. Aceste caracteristici ale calculaţiei efective au făcut ca ea să poarte denumiri cum sunt: **postcalculaţie, calculaţie de dare de seamă, calculaţie contabilă** etc.

În prezent, pentru creşterea rolului informativ al contabilităţii se încearcă obţinerea operativă zilnică a celor mai importanţi indicatori de caracterizare a activităţii unităţilor gestionare cum sunt producţia obţinută, producţia vândută şi încasată, costul sau numai cheltuielile directe etc. Aceşti indicatori se obţin printr-o calculaţie care ar putea fi numită **postoperativă curentă.** Ea presupune intervenţia mijloacelor moderne de evidenţă şi calcul, accentul punându-se pe stabilirea abaterilor de la situaţiile normale, pe explicarea şi interpretarea acestora, pe determinarea tendinţelor de dezvoltare în viitor a activităţii.

Dacă avem în vedere **calculaţia efectivă** a indicatorilor economico-financiari, aceasta poate îmbrăca la rândul ei mai multe forme **în raport cu metodologia de obţinere a informaţiilor, cu scopurile urmărite prin ea.**

Astfel, calculaţia indicatorilor efectivi se poate prezenta ca o **calculaţie contabilă** făcută de către compartimentul financiar-contabil care are ca rezultat obţinerea, de regulă, a unor mărimi în expresie absolută sau ca o **calculaţie statistică** făcută de către birourile de statistică ale unităţilor gestionare, care are ca rezultat obţinerea unor mărimi relative, medii.

Calculaţia efectivă contabilă la rândul ei poate să fie făcută prin intermediul conturilor, care este de fapt calculaţia contabilă caracteristică beneficiind de avantajele respectării şi aplicării principiilor contabilităţii în partidă dublă, sau poate fi făcută în afara conturilor - în care caz se numeşte **calculaţie extracontabilă.** Calculaţia extracontabilă se utilizează chiar şi pentru determinarea unor indicatori deosebit de importanţi, cum sunt costul, rezultatele financiare etc. La noi în ţară este preponderentă calculaţia contabilă prin intermediul conturilor a tuturor indicatorilor economico-financiari, inclusiv a costului şi a rezultatelor financiare. Forma cea mai caracteristică şi mai generală a calculaţiei în contabilitate este aceea a determinării indicatorului căutat prin calcularea elementelor numerice ale conturilor (rulaj, total sume, soldul). Indicatorul obţinut în acest fel va fi cu atât mai sintetic, mai gene-

Scanned with OKEN Scanner

ral, cu cât contul cu ajutorul căruia s-a calculat este mai sintetic. Prin calcularea elementelor numerice din conturi se pot determina majoritatea indicatorilor furnizați de contabilitate. De exemplu, prin determinarea elementelor din contul „materiale" se pot calcula valoarea materialelor intrate și ieșite în, sau, din depozitele unității gestionare; valoarea materialelor existente la data calculației; prin determinarea elementelor din contul „furnizori" se calculează volumul obligațiilor ce s-au născut față de furnizori pe o anumită perioadă pentru mărfurile livrate; lucrările executate și serviciile prestate; volumul plăților făcute furnizorilor, volumul datoriilor neachitate încă etc. Prin determinarea elementelor din contul „Profit și pierdere" se calculează volumul profitului pe o perioadă, volumul pierderilor pe aceeași perioadă.

Forma de calculație poate fi deosebită și în funcție de sfera sa de cuprindere. Astfel dacă la calculul unui indicator se au vedere toate elementele structurale, toate componentele acestuia, avem o **calculație completă**, în timp ce dacă prin calculație se determină indicatorul căutat numai până la un anumit nivel, respectiv se determină numai unele elemente ale sale, avem o **calculație parțială**. Tot calculație parțială avem dacă indicatorul final este determinat prin observarea, înregistrarea și calculația selectivă numai a unei părți din mijloacele, fenomenele și procesele exprimate de indicatorul final.

În afara acestor forme generale de calculație utilizate în contabilitate, indiferent de obiectul de calculație, fiecărui obiect de calculație (indicatori economico-financiari) îi sunt proprii procedee și forme specifice de calculație în raport cu conținutul lor.

Tot la fel sunt stabilite metode, procedee și tehnici speciale diferite de calculație pentru aproape toți indicatorii economico-financiari respectând însă principiile și metodele generale de calculație.

În acest fel formele de calculație sunt de fapt cele care transpun în viață principiile de calculație, adică reprezintă concretul acestui moment al procesului de cunoaștere contabilă.

7.6. Realul și convenționalul în calculație. Limitele calculației

Calculația ca toate celelalte procedee ale metodei contabilității, se caracterizează prin realitatea datelor și informațiilor pe care le determină, în legătură cu conținutul și mărimea mijloacelor, fenomenelor și proceselor economico-financiare, ca elemente ale obiectului contabilității și ale calculației. În timp ce indicatorii obținuți prin calculație referitori la nivelul întregii unități gestionare, sunt reali în conținut și formă, aceste caracteristici nu se mai mențin în întregime atunci când obiectele de calculație se îngustează, se individualizează. **Practic se poate afirma că realitatea indicatorilor este invers proporțională cu individualitatea lor.** De exemplu, cunoscând producția unei unități gestionare și cheltuielile acelei unități, se poate afirma că acestea constituie costul ei. Dacă urmează însă să defalcăm această producție pe părțile ei componente după diferite criterii, obținând o multitudine de obiecte de calculație - comenzile, fazele de producție, locurile de cheltuieli etc. - costul acestor obiecte nu va mai avea același grad de realitate întrucât dintre diversele cheltuieli ale unității gestionare unele se pot identifica direct pe fiecare obiect individualizat, asigurând caracterul real al costului, în timp ce alte cheltuieli sunt indirecte față de aceste obiecte. Repartizarea lor pe baza unor criterii convenționale imprimă costului un caracter și conținut convențional. Aceste cheltuieli indirecte se repartizează pe baza unor criterii sau baze de repartizare care trebuie să stea într-un raport de cauzalitate cu natura lor. Ca urmare, **caracterul convențional al cos-**

Scanned with OKEN Scanner

tului unui obiect de calculaţie este direct proporţional cu volumul cheltuielilor indirecte ce urmează să se repartizeze şi cu raportul de cauzalitate dintre cheltuielile repartizate şi criteriul de repartizare ales.

Întrucât costul unui obiect de calculaţie prezintă un anumit grad de convenţionalitate, înseamnă că şi ceilalţi indicatori care sunt în dependenţă faţă de el, ca de exemplu rezultatele financiare, vor avea la rândul lor un oarecare grad de convenţionalitate.

De asemenea, realitatea indicatorilor determinaţi de calculaţie depinde de evaluarea componentelor lor materiale. Întrucât valoarea este o categorie al cărei conţinut este într-o dinamică permanentă, înseamnă că în măsura în care la calculaţia indicatorilor nu se ţine seama de această dinamică a valorii în aceeaşi măsură, realitatea indicatorilor obinuţi prin ea va fi afectată.

Realitatea calculaţiei, a indicatorilor obţinuţi prin ea, se pune sub semnul întrebării şi datorită periodicităţii lor, deoarece reprezintă o realitate valabilă pentru trecut, nicidecum pentru prezent şi cu atât mai puţin pentru viitor.

Limita calculaţiei este dată şi de faptul că defalcarea, analitizarea obiectelor de calculaţie are o limită fizică impusă de caracteristicile acestor obiecte, de posibilitatea adaptării calculaţiei la aceste caracteristici. De exemplu, oricât de perfect ar fi organizată evidenţa cheltuielilor şi oricât de riguros s-ar desfăşura calculaţia costului în cazul producţiei simultane (cuplate) ele nu pot elimina caracterul convenţional al indicatorilor costului.

În sfârşit, există o limită a calculaţiei impuse de considerente de ordin economic, de eficienţă, economică. Calculaţia va pătrunde în adâncimea fenomenelor şi proceselor economico-financiare, le va detalia pe acestea în măsura în care consumul de muncă şi eforturile financiare nu vor depăşi rezultatele economico-financiare obţinute în urma informaţiilor analitice astfel obţinute. Întotdeauna ca în orice activitate, şi în calculaţia indicatorilor de către contabilitate trebuie urmărit în permanenţă raportul dintre efort şi efect, în aşa fel încât să fie în favoarea efectului.

Scanned with OKEN Scanner

Capitolul 8

Verificarea şi controlul exactităţii şi realităţii operaţiilor economice reflectate în conturi.

1. Noţiunea, rolul şi funcţiile balanţei de verificare.
2. Felurile balanţelor de verificare; conţinutul şi structura lor.
3. Locul, rolul şi funcţiile inventarierii în cadrul metodei contabilităţii.
4. Principiile şi felurile inventarierii.
5. Conţinutul lucrărilor şi etapele inventarierii.

Scanned with OKEN Scanner

1. - VERIFICAREA EXACTITĂŢII ÎNREGISTRĂRILOR ŞI CALCULELOR REFLECTATE ÎN CONTURI PRIN BALANŢA DE VERIFICARE

1. Noţiunea, rolul şi funcţiile balanţei de verificare

1.1. Balanţa de verificare, instrument şi rezultat al respectării principiului dublei înregistrări

Prin metoda ei specifică de cunoaştere a realităţii, contabilitatea prezintă particularitatea şi totodată avantajul studierii într-o concepţie unitară şi ştiinţifică a legăturilor reale dintre fenomenele şi operaţiile ce se produc în procesul mişcării şi transformării mijloacelor economice. Contabilitatea foloseşte procedeul grupării şi sistematizării datelor cu privire la operaţii şi fenomene care se produc izolat în activitatea reală a unităţilor gestionare în vederea sintetizării, generalizării într-un tablou de ansamblu a întregii activităţi desfăşurate.

Datorită principiilor privind procesul cunoaşterii de către contabilitate a obiectului său, ea marchează o superioritate faţă de celelalte subsisteme de informaţii organizate în unităţile gestionare, prin aceea că informaţiile contabile pe care le furnizează sunt corelate şi se verifică între ele, unele cu altele. Această proprietate asigurată printr-un adevărat sistem de autocontrol, este determinată în mod obiectiv de respectarea principiului dublei înregistrări. Funcţiunea sistemului de autocontrol, de reglare a reflectării operaţiilor economice în conturi, duce la asigurarea permanentă a unor egalităţi sau, în cazul nerespectării, la inegalitatea între totalul elementelor conturilor debitoare şi a celor creditoare. De asemenea, sistemul de autocontrol al contabilităţii se manifestă şi prin corelaţia şi egalitatea care trebuie să existe între elementele contului sintetic şi suma elementelor conturilor analitice în care se desfăşoară acesta.

Periodic trebuie verificat modul şi măsura în care funcţionează acest sistem de autocontrol pe baza şi în vederea menţinerii egalităţii permanente impusă de dubla înregistrare.

Această operaţie de verificare a funcţionării sistemului conturilor, oferă garanţia exactităţii înregistrărilor în conturi şi deci a calculelor de sinteză ce se fac în vederea întocmirii bilanţului contabil şi a altor situaţii de indicatori ce se raportează.

Pentru a realiza această operaţie de control a exactităţii datelor reflectate de conturi, metoda contabilităţii apelează deci la o altă grupare şi ordonare a datelor contabile înregistrate în conturi (o grupare de un tip calitativ diferit), obţinând un tablou, o situaţie de înregistrare a informaţiilor contabile. Acest tablou recapitulativ al tuturor elementelor de calcul din conturi este construit şi se bazează pe echilibrul valoric al elementelor înregistrate în cele două părţi ale tuturor conturilor (debit şi credit), pe echilibrul valoric care trebuie să existe între elementele unui cont sintetic şi suma elementelor conturilor sale analitice, motiv pentru care se numeşte **balanţă de verificare.**

Deci **balanţa de verificare este un tablou specific de grupare şi sistematizare a informaţiilor reflectate în conturi, destinat să verifice respectarea principiului dublei înregistrări, a exactităţii înregistrării informaţiilor contabile în ansamblu, în vederea elaborării unor lucrări de sinteză şi de analiză contabilă.**

1.2. - Rolul şi funcţiile balanţelor de verificare în cadrul metodei contabilităţii

Balanţa de verificare are ca rol principal să verifice respectarea egalităţilor impuse de dubla înregistrare - mai întâi sub aspectul concordanţei înregistrărilor în conturile sintetice cu cele din conturile analitice, apoi la nivelul întregii contabilităţi.

Scanned with OKEN Scanner

1. - Având în vedere acest rol funcţional al balanţelor de verificare, putem aprecia că prin intermediul lor se realizează o grupare şi centralizare deosebită a informaţiilor reflectate în conturile analitice şi sintetice, urmărindu-se obţinerea egalităţilor generate de principiul dublei înregistrări, pe baza cărora se verifică din punct de vedere matematic, exactitatea înregistrărilor cronologice şi sistematice efectuate în conturile analitice şi sintetice. Din punct de vedere metodologic, balanţele de verificare, după natura lor, realizează şi legătura dintre conturile analitice şi contul sintetic, pe de o parte, şi între conturile sintetice şi bilanţ, pe de altă parte.

Modul specific de grupare şi centralizare a informaţiilor contabile, realizat cu ajutorul balanţei de verificare, creează posibilitatea cunoaşterii la anumite perioade de timp a existenţei şi mişcărilor elementelor înregistrate în conturile sintetice şi analitice, constituind, din acest punct de vedere, o bază pentru efectuarea analizei şi controlului unor aspecte ale activităţilor unităţilor gestionare. Astfel, se cunosc şi se pot calcula modificările intervenite în structura mijloacelor economice, în dinamica lor şi în comparaţie cu planul, ceea ce creează premisele pentru elaborarea unor decizii pentru perioadele curente şi viitoare. Se poate aprecia că balanţele de verificare îndeplinesc această funcţie de analiză şi control a activităţilor economice în mod limitat, deoarece ele conţin numai soldurile şi mişcările conturilor, fără să indice conţinutul operaţiilor economice care au determinat mişcările în conturile respective.

2. - Raportată la metoda contabilităţii, balanţa de verificare apare ca un instrument de verificare şi control, cu ajutorul căruia se realizează o treaptă necesară în procesul cunoaşterii contabile care facilitează şi creează premizele prelucrării în continuare a unor informaţii şi indicatori.

Scanned with OKEN Scanner

2. FELURILE BALANȚELOR DE VERIFICARE, CONȚINUTUL ȘI STRUCTURA LOR

2.1. Criterii privind clasificarea balanțelor de verificare

Pentru gruparea și centralizarea informațiilor reflectate în conturi în vederea verificării corelațiilor dintre egalitățile generate de dubla înregistrare, balanțele de verificare cuprind în esență următoarele elemente ale conturilor: titlul și simbolul, soldurile inițiale, rulajele totalul sumelor, soldurile finale.

După felul conturilor pe baza cărora se întocmesc, balanțele de verificare se împart în:

- balanțele de verificare ale conturilor analitice, adică acelea care se întocmesc pentru conturile analitice ale unui cont sintetic;
- balanțele de verificare generale, ale conturilor sintetice (generale) care cuprind toate conturile sintetice ale unei unități gestionare.

Balanțele de verificare generale, ale conturilor sintetice, în funcție de numărul elementelor pe care le conțin, pot fi: balanțe de verificare cu o singură egalitate, balanțe de verificare cu două egalități, balanțe de verificare cu trei egalități și balanțe de verificare cu patru egalități.

După modul cum sunt dispuse elementele din conturile care se verifică, balanța de verificare poate fi întocmită fie sub forma unui tabel cu coloane pentru egalitățile conținute, fie sub forma unui tabel șah construit după principiul matricial. Din punct de vedere al timpului, al momentului când se întocmește, balanța de verificare este **lunară, trimestrială și anuală**, perioadele de gestiune pentru care se raportează informațiile prezentate în balanță fiind luna, trimestrul, anul.

Indiferent de conținutul, modul și momentele de prezentare, la întocmirea balanțelor de verificare trebuie avut în vedere următoarele etape: înregistrarea în conturile sintetice și analitice a tuturor operațiilor economice care privesc perioada de gestiune și totalizarea sumelor din conturi; înscrierea elementelor din conturile analitice în balanțele de verificare analitice și totalizarea acestora; confruntarea totalurilor balanțelor analitice cu elementele contului sintetic; înscrierea elementelor din conturile sintetice în balanțele de verificare sintetice; totalizarea balanțelor sintetice și verificarea corelațiilor dintre egalitățile conținute.

Cu ajutorul balanțelor de verificare, se pot descoperi o serie de erori care pot proveni din: omisiunea sau înregistrarea greșită a sumelor în contabilitate, calcularea greșită a elementelor valorice ale contului, preluarea eronată a datelor din conturi în balanțe etc. Asemenea tipuri de erori conduc la lipsa egalităților între totalurile elementelor din conturi din cadrul balanțelor de verificare. Obținerea de inegalități semnalează existența unor erori, dar nu asigură și identificarea lor. Pentru aceasta se folosește cel mai frecvent punctarea sau confruntarea sumelor din conturi cu sursele de informații, refacerea calculelor din conturi etc.

Deci, în ceea ce privește proprietățile de verificare ale balanțelor se poate conchide că, prin intermediul lor, se descoperă numai erorile care afectează egalitățile conținute de balanță, erori care modifică mișcările înregistrate în conturi în mod inegal, fie în debitul, fie în creditul conturilor. Înseamnă că există erori care nu se pot sesiza cu ajutorul balanțelor de verificare. Dintre acestea putem menționa: omisiune de înregistrare a unei operații economice, erorile de compensație, de imputație etc.

Scanned with OKEN Scanner

°**Omisiunile de înregistrare** constau în faptul că operaţia este omisă a fi înregistrată atât în debitul cât şi în creditul conturilor corespondente. Asemenea erori se pot descoperi fie prin operaţia de punctare a documentelor înregistrate, fie ca urmare a sesizării celor interesaţi de conţinutul operaţiilor respective.

°**Erorile de compensaţie** constau în înregistrarea unei operaţii cu sume mai mari sau mai mici decât cele reale, însă egale în toate conturile atât la debit cât şi credit. Erorile respective se pot descoperi cu ajutorul balanţelor de verificare analitice sau în urma sesizărilor primite de la subiecţii operaţiilor economice.

°**Erorile de imputare** constau în înregistrarea corectă a unei sume atât la debit cât şi la credit, însă la conturi care nu corespund conţinutului economic al operaţiei. O parte din aceste erori se descoperă cu ajutorul balanţelor de verificare analitice (unde e cazul).

2.2. Balanţa de verificare a conturilor analitice

Aşa cum s-a prezentat în capitolele anterioare, metoda contabilităţii dispune de un sistem de conturi analitice, organizat în vederea reflectării mijloacelor, proceselor şi surselor de provenienţă a acestora, pe părţile lor componente atât în etalon natural, cât şi în etalon bănesc.

În acest fel, evidenţa contabilă analitică, împreună cu **inventarierea** contribuie la buna gospodărire a mijloacelor economice. Pentru a avea garanţia exactităţii informaţiilor reflectate şi sintetizate în conturile sintetice, este necesar, ca periodic, să se facă confruntarea dintre datele reflectate în fiecare cont sintetic cu cele reflectate în conturile analitice ale acestuia, control care se realizează cu ajutorul balanţelor de verificare analitice.

Balanţa de verificare analitică este un tablou în care se grupează şi centralizează, la o anumită dată, informaţiile din conturile analitice deschise în cadrul unui cont sintetic. Prin intermediul acestui instrument se verifică concordanţa dintre contul sintetic şi conturile sale analitice, urmărindu-se respectarea următoarelor relaţii:

- Soldul iniţial al contului sintetic să fie egal cu totalul soldurilor iniţiale ale conturilor analitice;
- Totalul mişcărilor debitoare şi creditoare ale contului sintetic să fie egal cu totalul mişcărilor debitoare şi respectiv creditoare ale conturilor analitice;
- Soldul final al contului sintetic să fie egal cu totalul soldurilor finale ale conturilor analitice de acelaşi grad.

Menţinând notaţiile elementelor structurale ale contului, egalităţile de control pot fi redate astfel:

1) Si ct. sint. = $\sum$ Si ct. an;
2) Trds = $\sum$ Trda şi Trcg = $\sum$ Trc an;
3) Sf.ct.sint. = $\sum$ Sf.ct.an.

În ipoteza în care soldurile conturilor analitice ale unui cont sintetic sunt de natură diferită - unele debitoare, altele creditoare - în balanţa analitică vor figura două coloane de sold, iar totalul acestora (sf) care se verifică cu soldul final al contului sintetic, se află prin suma lor algebrică.

În vederea întocmirii balanţelor de verificare analitice, se apelează la informaţiile reflectate în conturile analitice deschise pentru fiecare cont sintetic în parte.

Balanţa de verificare analitică cuprinde atât datele valorice, cât şi cele cantitative când

Scanned with OKEN Scanner

este vorba de conturile mijloacelor economice. Ca o particularitate a operației de control efectuată cu aceste balanțe, este faptul că verificarea nu se face pe baza egalităților conținute în balanță între conturile analitice, ci pe baza respectării corelațiilor dintre contul sintetic și conturile analitice ale acestuia.

Pentru a exemplifica schematic conținutul și modul de întocmire a unei balanțe de verificare analitice se prezintă în continuare datele din conturile analitice ale contului sintetic „Materiale", pe baza cărora se elaborează balanța analitică.

D **Cont sintetic Materii prime „A"** C

Data	Explicații	Suma	Data	Explicații	Suma
1.III.	Sold inițial	50.000	10.III.	Eliberat din depozit	200.000
20.III.	Intrări de materiale conform facturii	250.000		Sold debitor final	100.000
	Total	300.000		Total	300.000

- conturile analitice ale contului sintetic „Materiale" au următoarea situație:

D **Cont analitic „A1"** C

Data	Explicații	Cant.	Suma	Explicații	Cant.	Suma
10.III.	Sold inițial	5.000kg	15.000	Eliberat din depozit	25.000kg	75.000
20. III.	Intrări în depozit	40.000kg	120.000	Sold final debitor	20.000kg	60.000
	Total	45.000kg	135.000	Total	45.000kg	135.000

D **Cont analitic „A2"** C

Data	Explicații	Cant.	Suma	Explicații	Cant.	Suma
1 .III.	Sold inițial	2.000kg	10.000	Eliberat din depozit	10.000kg	50.000
20. III.	Intrări în depozit	12.000kg	60.000	Sold final debitor	4.000kg	20.000
	Total	14.000kg	70.000	Total	14.000kg	70.000

D **Cont analitic „A3"** C

Data	Explicații	Cant.	Suma	Explicații	Cant.	Suma
1 .III.	Sold inițial	$50m^3$	10.000	Eliberat din depozit	$150m^3$	60.000
20. III.	Intrări în depozit	$125m^3$	60.000	Sold final debitor	$25m^3$	10.000
	Total	$175m^3$	70.000	Total	$175m^3$	70.000

Scanned with OKEN Scanner

Cont analitic „A4"

D C

Data	Explicaţii	Cant.	Suma	Explicaţii	Cant.	Suma
1 .III. 20. III.	Sold iniţial Intrări în depozit	1.000m^3 4.000m^3	5.000 20.000	Eliberat din depozit Sold final debitor	3.000m^3 2.000m^3	15.000 10.000
	Total	5.000m^3	25.000	Total	5.000m^3	25.000

Balanţa de verificare analitică a contului sintetic „Materiale" întocmită la data de.....

Denumirea conturilor analitice	Sold iniţial		Rulaje pe luna curentă				Solduri finale	
			Debitoare		Creditoare			
	Cantit.	Suma	Cantit.	Suma	Cantit.	Suma	Cantit.	Suma
Cont A_1	5.000kg	15.000	40.000kg	120.000	25.000kg	75.000	20.000kg	60.000
Cont A_2	2.000kg	10.000	12.000kg	60.000	10.000kg	50.000	4.000kg	20.000
Cont A_3	50 m^3	20.000	125m^3	50.000	150m^3	60.000	25m^3	10.000
Cont A_4	1.000m^3	5.000	4.000m^3	20.000	3.000m^3	15.000	2.000m^3	10.000
Total:	-	50.000	-	250.000	-	200.000	-	100.000

Exemplificând cifric, relaţiile dintre contul sintetic şi conturile analitice, se constată că acestea au fost respectate astfel:

Cont:

SI „A" 50.000 = SI (A_1 15.000 + A_2 10.000 + A_3 20.000 + A_4 5.000)
RD „A" 250.000 = RD (A_1 120.000 + A_2 60.000 + A_3 50.000 + A_4 20.000)
RC „A" 200.000 = RC (A_1 75.000 + A_2 50.000 + A_3 60.000 + A_4 15.000)
SF „A" 100.000 = SF (A_1 60.000 + A_2 20.000 + A_3 10.000 + A_4 10.000)

Pe baza acestor corelaţii se verifică concordanţa dintre datele oricărui cont sintetic şi acelea din analiticele sale.

2.3. Balanţa de verificare a conturilor sintetice (generală)

2.3.1. Conţinutul balanţei de verificare generală

Pentru întocmirea balanţelor de verificare generale se apelează la informaţiile contabile ordonate şi sistematizate cu ajutorul conturilor. Trecerea acestor informaţii în balanţă este deja pregătită sau mai precis este facilitată de forma de prezentare adecvată a balanţelor de verificare, în care informaţiile din conturi sunt grupate pe elementele structurale ale contului, urmărindu-se obţinerea egalităţilor pe ansamblul tuturor conturilor şi totodată a unor informaţii cu proprietăţi de cunoaştere şi analiză sporite. Elaborarea balanţelor de verificare lunare, trimestriale sau anuale presupune deci o operaţie relativ simplă, reuşita ei fiind determinată de calitatea modului de organizare a evidenţei sintetice. Având în vedere modul de grupare şi ordonare a informaţiilor în conturile sintetice sub forma elementelor acestora, egalităţile din cadrul balanţelor generale vor avea următorul conţinut:

Scanned with OKEN Scanner

1) $\sum$ solduri iniţiale debitoare = $\sum$ solduri iniţiale creditoare
2) $\sum$ rulaje debitoare = $\sum$ rulaje creditoare
3) $\sum$ total sume debitoare = $\sum$ total sume creditoare
4) $\sum$ solduri finale debitoare = $\sum$ solduri finale creditoare

Dacă avem în vedere conţinutul balanţelor de verificare generale, adică elementele din conturi care se verifică sub forma egalităţilor, se deosebesc:

°**Balanţa de verificare cu o singură egalitate** care cuprinde, aşa după cum arată şi denumirea, o singură egalitate, din cele prezentate mai sus. Întrucât în practică, această balanţă este folosită pentru verificarea operativă, intermediară a exactităţii înregistrărilor în conturile sintetice - în cursul întocmirii lucrărilor contabile de sinteză, elementul structural care se verifică şi constituie conţinutul balanţei este fie soldul final, fie totalul sumelor din conturi. Pentru acest motiv, balanţa de verificare cu o egalitate este cunoscută în practica contabilă sub numele de **balanţă de sume sau solduri.**

Prin balanţa cu o singură egalitate, se verifică de regulă **„soldul final"**, al conturilor, sau **„totalul sumelor"**, deoarece obţinerea acestor egalităţi presupune înregistrarea şi calcularea celorlalte elemente ale contului în mod exact, fără erori de natura celor prezentate. De asemenea, verificarea acestor egalităţi - total sume şi în special soldul final - permite cunoaşterea operativă, lunară sau chiar la alte termene a situaţiei reflectate în conturi, precum şi întocmirea unor lucrări de sinteză contabilă.

°**Balanţa de verificare cu două egalităţi** cuprinde şi verifică două din elementele structurale ale conturilor sub forma egalităţii dintre totalurile acestora. În practică, prin această balanţă **se verifică**, de regulă, **egalitatea dintre totalul sumelor debitoare şi creditoare şi aceea dintre totalul soldurilor debitoare şi creditoare.**

- Totalul sumelor debitoare se compune din soldul iniţial şi rulajul creditor al conturilor, de la începutul anului până la data întocmirii balanţei de verificare.
- Soldul final debitor şi creditor al conturilor este diferenţa între cele două categorii de sume (debitoare şi creditoare).

Balanţa de verificare cu două egalităţi nu prezintă informaţii distincte cu privire la rulajul conturilor, întrucât aceasta apare într-o sumă globală împreună cu soldurile iniţiale. Acest lucru afectează proprietăţile informative şi aşa limitate ale balanţei de verificare pentru cerinţele muncii de analiză a activităţii unităţilor gestionare.

°**Balanţa de verificare cu trei egalităţi** conţine o egalitate în plus faţă de cea cu două egalităţi, prin ea verificându-se următoarele trei elemente ale conturilor:

- **soldul iniţial al conturilor debitoare şi creditoare;**
- **rulajul** (mişcare) **debitor şi creditor** pe perioada pentru care se întocmeşte balanţa de verificare;
- **soldul final debitor şi creditor al conturilor sintetice.**

Cu toate că procesul de grupare şi centralizare a informaţiilor contabile cu ajutorul balanţelor de verificare cu trei egalităţi prezintă unele valenţe în plus faţă de celelalte tipuri de balanţă prezentate, şi această balanţă limitează informarea asupra urmăririi în timp a dinamicii activităţii unităţilor gestionare, întrucât nu se pot compara informaţiile din luna curentă cu acelea din lunile precedente, fiind grupate global în cadrul aceleaşi egalităţi.

Scanned with OKEN Scanner

°**Balanţa de verificare cu patru egalităţi** este construită întocmai pe structura elementelor informaţionale din conturile sintetice conţinând informaţii privind operaţiile economice pe întreaga perioadă ce precede data întocmirii balanţei de verificare, rulajul (mişcarea) din luna curentă, totalul operaţiilor economice reflectate în conturi de la începutul anului până la sfârşitul lunii curente, precum şi soldurile finale debitoare şi creditoare ale conturilor. Astfel, în balanţă, informaţiile din evidenţă sintetice se grupează şi centralizează potrivit celor patru egalităţi, şi anume:

- **Totalul sumelor debitoare** din lunile precedente = **Totalul sumelor creditoare** din lunile precedente
- **Totalul rulajelor debitoare** ale lunii curente = **Totalul rulajelor creditoare** ale lunii curente
- **Totalul sumelor debitoare** de la începutul anului şi până la sfârşitul lunii curente = **Totalul sumelor creditoare** de la începutul anului şi până la sfârşitul lunii curente
- **Totalul soldurilor finale debitoare = Totalul soldurilor finale creditoare**

Folosind notaţiile date informaţiilor din conturile sintetice, egalităţii prezentate se pot scrie:

1. $\sum TSd0 = \sum TSc0$
2. $\sum Rd1 = \sum Rc1$
3. $\sum TSd1 = \sum TSc1$
4. $\sum SFd = \sum SFc$

2.3.2. Forma balanţelor de verificare generale

Conţinutul balanţelor de verificare - elementele valorice ale conturilor - poate fi prezentat în două forme de bază: forma tabelară cu coloane perechi şi forma şah sau matricială cu linii şi coloane.

În balanţele de verificare sub forma tabelară conturile sunt înscrise unele sub altele o singură dată, iar elementele valorice care se verifică sunt dispuse în coloane perechi - una pentru elementul debitor şi una pentru elementul creditor. Ca urmare, dacă avem în vedere conţinutul balanţei, respectiv elementele valorice care se verifică, vom avea balanţa tabelară cu una, două sau trei coloane şi totalizate trebuie să asigure apariţia a tot atâtea egalităţi.

Pentru a exemplifica conţinutul, forma şi modul de întocmire a balanţelor tabelare se prezintă în continuare cea mai completă dintre acestea, balanţa tabelară cu patru egalităţi.

Considerăm că situaţia elementelor valorice ale unor conturi la data de 31 martie 1992 este următoarea (a se vedea următoarele două tabele):

Scanned with OKEN Scanner

Debit	Mijloace fixe	Credit	Debit	Materii prime	Credit	Debit	Capital social	Credit
TS 28.II[1]	15.000.000	TS 28.II 5.000.000	TS 28.II	1.900.000	TS 28.II 1.000.000	TS 28. II	5.000.000	TS 28.II 15.000.000
R III[2]	2.000.000	RIII 1.000.000	R	2.000.000	R -	R III	1.000.000	R III 2.000.000
TS 31.III	17.000.000	TS 31.III 6.000.000	TS 31.III	3.900.000	TS 31.III 1.000.000	TS 31.III	6.000.000	TS 31.III 17.000 000
Sold			Sold	2.900.000		Sold		Sold 11.000.000

Debit	Casa	Credit	Debit	Disponibil la bancă	Credit	Debit	Fond rezervă	Credit
TS 28.II	105.000	TS 28.II 100.000	TS 28.II	3.000.000	TS 28.II 1.000.000	TS 28.II	1.000.000	TS 28.II 3.505.000
R III	155.000	R III 159.500	R III	5 151 500	R III 395.000	R III	-	R III 3.000.000
TS 31.II	260.000	TS 3.III 259.500	TS 31.III	8.151.500	TS 31.III 1.395.000	TS 31.III	1.000.000	TS 31.III 6.505.000

Debit	Furnizori	Credit	Debit	Credite bancare pe termen scurt	Credit
TS 28.II	100.000	TS 28.II 200.000	TS 28.III	1.000.000	TS 28.II 1.300.000
R III	90.000	R III 2.000.000	R III	150.000	R III 2 000 000
TS 31.III	190.000	TS 31.III 220.000	TS 31.III	1.150.000	TS 31.III 3.300.000
		Sold 2.010.000			Sold 2.150.000

1. TS = Total sume
2. R = Rulaj
3. S = Sold

Scanned with OKEN Scanner

Balanța de verificare tabelară cu patru egalități întocmită la 31 martie

Denumirea conturilor	Total sume de la începutul anului până la sfârșitul lunii precedente		Rulaje în luna curentă		Totalul sumelor la data întocmirii balanței de verificare		Solduri finale	
	Debitor	Creditor	Debitor	Creditor	Debitor	Creditor	Debitor	Creditor
Mijloace fixe	15.000.000	5.000.000	2.000.000	1.000.000	17.000.000	6.000.000	11.000.000	
Materii prime	1.900.000	1.000.000	2.000.000	-	3.900.000	1.000.000	2.900.000	
Casa	105.000	100.000	155.000	159.500	260.000	259.500	500	
Disponibil la bancă	3.000.000	1.000.000	5.159.500	395.000	8.159.500	1.395.000	6.764.500	
Fond de rezervă	1.000.000	3.505.000	-	3.000.000	1.000.000	6.505.000	-	5.505.000
Capital social	5.000.000	15.000.000	1.000.000	2.000.000	6.000.000	17.000.000	-	11.000.000
Furnizori	100.000	200.000	90.000	2.000.000	190.000	2.200.000	-	2.010.000
Credite bancare pe termen scurt	1.000.000	1.300.000	150.000	2.000.000	1.150.000	3.300.000		2.150.000
Total	27.105.000 TSd_0	27.105.000 TSc_0	10.554.500 Rd	10.554.500 Rc	37.659.500 TSd_1	37.659.500 TSc_1	20.665.000 TSfd	20.665.000 TSfc

TS = total sume
R = rulaj
Sf = sold final

Scanned with OKEN Scanner

3. LOCUL, ROLUL ŞI FUNCŢIILE INVENTARIERII ÎN CADRUL METODEI CONTABILITĂŢII

Reflectarea de către contabilitate a realităţii, este efectuată în condiţii care să asigure concordanţa deplină între conţinutul observat şi reflectat în conturi şi realitatea însăşi.

Mijlocul principal prin care se constată concordanţa dintre realitate şi datele contabilităţii şi se asigură totodată păstrarea integrităţii avutului obştesc, este inventarierea.

Din momentul constituirii contabilităţii ca sistem integrat de reflectare şi control a mijloacelor economice în mişcarea lor neîntreruptă, precum şi rezultatele obţinute, aceasta a folosit din punct de vedere practic şi metodologic, inventarierea - ca procedeu de constatare şi verificare faptică a concordanţei datelor ei cu realitatea.

Noţiunii de inventariere i s-au dat multe definiţii, din care unele au avut în vedere, în primul rând, existenţa mijloacelor materiale sub aspectul lor fizic. Având în vedere însă conţinutul obiectului contabilităţii, particularităţile metodei acesteia, noţiunea de inventariere trebuie să aibă un sens şi un conţinut mult mai larg.

Astfel, inventarierea, ca operaţie de control a patrimoniului unităţilor gestionare, se referă în primul rând la cele două laturi ale reflectării contabile, vizând atât aspectul concret material al mijloacelor economice, cât şi cel al surselor de provenienţă a acestor mijloace. Se înţelege însă că modalitatea de efectuare a inventarierii celor două aspecte este diferită, fiind influenţată hotărâtor de particularităţile elementelor respective de activ şi pasiv.

De asemenea, inventarierea, în accepţie largă, nu se limitează doar la constatarea faptică a elementelor patrimoniale reflectate sub dublu aspect, ci cuprinde şi alte lucrări-operaţii impuse de rolul inventarierii ca procedeu al metodei contabilităţii, ca de exemplu: pregătirea inventarierii, evaluarea elementelor inventariate, stabilirea rezultatelor inventarierii şi regularizarea diferenţelor etc. În raport de acestea inventarierea poate fi considerată ca un ansamblu de operaţii logice şi practice interdependente între ele prin care se cuantifică, la un moment dat, din punct de vedere cantitativ şi valoric, mărimea elementelor patrimoniale în scopul punerii de acord a datelor evidenţei operative şi contabile cu realitatea prin preluarea şi reflectarea de către contabilitate a diferenţelor constatate. Documentul în care se înscriu mijloacele existente, cantitativ, calitativ şi valoric, precum şi sursele mijloacelor, aşa cum sunt ele constatate prin operaţia de măsurare, cântărire, cuantificare, punctare etc. poartă denumirea de **inventar.**

Din punct de vedere al metodei contabilităţii, operaţiunea de verificare a concordanţei dintre datele contabilităţii şi realitatea observată, operaţiunea care se realizează prin inventariere, este menită să faciliteze întocmirea unui bilanţ real, ale cărui posturi reprezentând situaţia sintetizată cu ajutorul conturilor, a mijloacelor, surselor şi rezultatelor la un moment dat, să reflecte întocmai existenţa faptică a acestora.

Deşi conţinutul inventarului, ca instrument al operaţiunilor de inventariere în urma prelucrării informaţiilor potrivit metodei contabilităţii, îşi găseşte reflectarea în bilanţ, între ele există mari deosebiri structurale şi funcţionale, astfel:

- Inventarul este întocmit pe baza unor constatări faptice, fiind un instrument al operaţiei concrete de măsurare, cântărire etc. a elementelor patrimoniale, pe când bilanţul este un document contabil, un instrument al operaţiei sintetizării şi generalizării, întocmit în primul rând pe baza datelor în conturi;

Scanned with OKEN Scanner

- Inventarul cuprinde specificarea concretă, amănunţită, cantitativă şi valorică a elementelor individualizate din patrimoniul unităţilor gestionare, iar bilanţul este expresia sintetizată şi generalizată în etalon valoric a elementelor patrimoniale, sub dublul lor aspect în cadrul activului şi pasivului;

- Inventarul furnizează informaţii numai cu privire la situaţia mijloacelor şi surselor lor, pe când bilanţul indică, atât situaţia mijloacelor şi surselor, cât şi rezultatele financiare ale activităţii desfăşurate pe o perioadă de timp;

- Inventarul este un instrument de control cantitativ şi valoric al gestionării, administrării şi păstrării mijloacelor economice, şi a surselor corespunzătoare lor, pe când bilanţul este un instrument al gestiunii economice de control valoric şi de analiză a întregii activităţi economico-financiare;

- Inventarul, ca rezultat al constatării faptice a mijloacelor economice şi surselor, poate fi întocmit de către organele contabile împreună cu cele ale altor compartimente, pe când bilanţul este întocmit numai de compartimentul contabilităţii.

Din punct de vedere metodologic, inventarul nu presupune intervenţia anterioară a celorlalte procedee, el fiind rezultatul înscrierii directe a existentului faptic în formularul respectiv, pe când bilanţul este rezultatul întregului proces de ordonare şi prelucrare a informaţiilor contabile care solicită toate procedeele metodei contabilităţii.

Inventarierea se efectuează nu numai cu ocazia întocmirii bilanţurilor trimestriale şi anuale, ci este prezentă pe toată aria metodei contabilităţii, realizându-şi funcţia de control şi verificare şi în cadrul celorlalte procedee: calculaţia preţului de cost, înregistrarea şi sistematizarea informaţiilor în conturi etc. Deci, legătura dintre inventariere şi bilanţ, ca instrument al generalizării informaţiei contabile, presupune corelaţia şi cu celelalte procedee ale metodei contabilităţii, între care există o condiţionare reciprocă, deşi fiecare în parte are o independenţă proprie bine precizată.

Având în vedere acest lucru, locul şi rolul inventarierii în cadrul metodei contabilităţii are valenţe multiple, ea îndeplinind funcţii diferite, astfel:

a) ca bază de plecare pentru începerea şi organizarea evidenţei curente;

b) ca operaţie de asigurare a exactităţii reflectării realităţii de către evidenţa operativă şi contabilă;

c) ca mijloc de control asupra integrităţii şi bunei gospodăriri a averii pentru întărirea gestiunii economice, a disciplinei financiare.

Este cunoscut faptul că la înfiinţarea unităţilor gestionare, procesul de cunoaştere contabilă trebuie început, în primul rând cu mijloacele economice de care dispune unitatea respectivă. Pentru aceasta trebuie să se constate existenţa faptică a mijloacelor economice respective sub dublu aspect, să se întocmească inventarul ca bază a bilanţului iniţial, care constituie punctul de plecare pentru deschiderea conturilor, în vederea înregistrării existentelor de activ şi de pasiv.

Includerea inventarierii printre procedeele metodei contabilităţii a fost dictată de faptul că oricât de riguros ar fi organizată evidenţa curentă, aceasta nu poate avea un conţinut real şi complet în sens absolut, datorită, în principal, producerii în decursul timpului a unor modificări, îndeosebi cu privire la mijloacele de inventar - materiale şi băneşti - pe care evidenţa nu este în măsură să le reflecte în momentul în care ele au avut loc, datorită, în special, naturii acestor modificări şi a condiţiilor deosebite în care s-au produs. Asemenea modi-

Scanned with OKEN Scanner

ficări puteau fi determinate de: neatenţie în eliberarea materialelor şi produselor specificate în documente, creşterea sau scăderea cantitativă a bunurilor materiale datorită condiţiilor de păstrare şi a proprietăţilor fizico-chimice, sau chiar sustragerea şi dispariţia unor bunuri.

Scanned with OKEN Scanner

4.PRINCIPIILE ŞI FELURILE INVENTARIERII

4.1 Principiile inventarierii

Studierea operaţiunii de inventariere presupune fundamentarea şi cunoaşterea caracteristicilor privind multiplele aspecte ale acestui ansamblu metodologic în vederea realizării lor în practica unităţilor gestionare.

Dintre elementele ce contribuie la precizarea conţinutului, formei şi modalităţilor de inventariere, principiile inventarierii ocupă o poziţie centrală, determinând celelalte caracteristici ce definesc şi diferenţiază inventarierea ca procedeu al metodei contabilităţii. Astfel, inventarierea se bazează pe o serie de principii a căror esenţă determină caracterul complex al metodologiei inventarierii. Dintre acestea menţionăm:

°- **Stabilirea cu anticipaţie a obiectelor supuse inventarierii** şi a limitelor ei de extindere asupra patrimoniului unităţilor gestionare. Acest principiu presupune, în funcţie de specificul activităţii unităţilor respective, în primul rând precizarea detaliată a obiectelor ce vor fi inventariate precum şi gradul de extindere a acestei operaţiuni, elemente fără de care inventarierea nu are sens. În funcţie de obiectele supuse inventarierii, care formează însăşi conţinutul ei, se stabilesc şi se respectă celelalte cerinţe privind modul de organizare şi de desfăşurare a acestei operaţiuni.

°- Desfăşurarea inventarierii în întregul ei, ca proces organizatoric şi metodologic, presupune **rigurozitatea în executarea tuturor lucrărilor solicitate,** fără de care nu este posibilă asigurarea calităţii şi eficacităţii scontate. Principiul trebuie respectat în toate fazele operaţiunii de inventariere, încălcarea lui afectând însăşi sensul şi caracterul de verificare şi control urmărit a se realiza prin procedeul inventarierii.

°- Comisiile de inventariere trebuie să aibă o componenţă care să asigure buna desfăşurare a operaţiunii, sub aspectul pregătirii profesionale a membrilor ei, a respectării **principiului incompatibilităţii efectuării inventarierii de către gestionar.** Este necesar acest lucru, deoarece, în procesul inventarierii se urmăreşte verificarea şi controlul activităţii însăşi a gestionarului, vizându-se respectarea dispoziţiilor legale şi a cerinţelor disciplinei financiare de către acesta.

°- Pentru a se putea realiza funcţia de control a patrimoniului unităţilor gestionare, a preveni eventualele anomalii în gospodărirea avutului obştesc, **este necesar ca în procesul inventarierii la nivelul unităţilor gestionare să se respecte principiul obligativităţii efectuării inventarierii potrivit indicaţiilor metodologice stabilite prin actele normative,** şi pe cât posibil, fără întreruperea mersului normal al activităţii unităţii respective. Astfel, este necesar ca normele generale obligatorii privind inventarierea - sub toate aspectele ei metodologice, organizatorice şi de conţinut - să fie respectate şi adaptate în funcţie de specificul şi particularităţile unităţilor gestionare şi ale obiectelor inventarierii.

°- Pentru a se asigura tuturor elementelor ce se inventariază un conţinut real în concordanţă cu cel faptic, **inventarierea trebuie să se sprijine pe constatarea directă şi concretă a elementelor ce se controlează şi verifică** (asupra excepţiilor se va hotărî în mod special).

°- Succesul operaţiunii verificării şi controlului realizat prin inventariere în cazul bunurilor materiale, este asigurat numai dacă se **respectă caracterul inopinat al acestei operaţiuni, păstrându-se secretul asupra datei,** pentru a nu da posibilitatea intervenţiei celor răspunzători de bunurile materiale, de a denatura realitatea inventariată.

Scanned with OKEN Scanner

°- Inventarierea, pentru a putea realiza funcţia de control specifică metodei contabilităţii şi a asigura integritatea patrimoniului, **presupune cuprinderea tuturor elementelor patrimoniale în sfera acestei operaţiuni pe un anumit exerciţiu economico-financiar, de regulă un an.**

De asemenea, inventarierea se efectuează în principiu deodată la toate mijloacele economice de acelaşi fel, în vederea realizării controlului faptic cât mai exact.

În baza acestor principii se elaborează de către organele statului, normele metodologice privind inventarierea, dat fiind caracterul normativ al contabilităţii.

4.2. Felurile inventarierii

Dintre caracteristicile specifice inventarierii ca procedeu al metodei contabilităţii menţionăm: conţinutul economic al elementelor supuse inventarierii, termenele la care se efectuează precum şi procedeele folosite pentru efectuarea ei în condiţii cât mai eficiente.

Din punct de vedere al termenelor la care trebuie să se efectueze, inventarierea are un **caracter periodic**; ea efectuându-se în timpul sau la sfârşitul anului, conform prevederilor actelor normative privind inventarierea mijloacelor economice. Numărul inventarierilor din cursul anului este determinat de volumul şi structura mişcărilor elementelor supuse controlului. Numărul inventarierilor este mai mic pentru acele mijloace care nu prezintă mişcări frecvente (mijloace fixe, lucrări de investiţii etc.) şi este mai mare pentru mijloacele cu mişcare zilnică (mijloacele băneşti, materialele, produsele finite, mărfurile din magazinele comerţului cu amănuntul etc.)

Inventarierile **periodice** se fac, de regulă, în ultima zi a lunii, când este asigurată compararea datelor inventarierii cu cele din contabilitate sau din evidenţa operativă. În alte zile ale lunii, mijloacele economice nu pot fi inventariate decât dacă la data respectivă poate fi asigurată compararea elementelor, fie cu datele din evidenţa operativă, fie cu datele din evidenţa contabilă. În situaţia când inventarierea periodică nu poate fi terminată în ultima zi a lunii, aceasta poate fi începută mai devreme, urmând ca datele inventarierii să fie actualizate cu intrările şi ieşirile de mijloace ce au avut loc după efectuarea inventarierii.

Inventarierile din timpul anului, în afară de cele prevăzute în actele normative, mai sunt **obligatorii** şi în cazul înfiinţării, comasării sau lichidării unităţilor economice, cu prilejul predării - primirii unor gestiuni, în cazul unor calamităţi, cu ocazia reaşezării preţurilor, a controlului gestionar sau de fond etc. Acestea sunt aşa-numitele **inventarieri excepţionale** sau **exprese.**

În cadrul inventarierilor periodice, o importanţă deosebită o prezintă **inventarierea anuală** care, spre deosebire de celelalte inventarieri, se efectuează la termene diferite şi este determinată de cerinţele întocmirii bilanţului şi a dării de seamă contabile anuale, în concordanţă cu realitatea.

După gradul de cuprindere, inventarierea poate fi parţială şi generală.

Inventarierea **parţială** are ca obiect constatarea faptică a existenţei anumitor mijloace economice: materiale, produse, mărfuri etc. putând avea loc fie la termenele stabilite, fie când există îndoieli asupra integrităţii mijloacelor, sau cu prilejul predării - primirii gestiunilor etc.

Inventarierea **generală** cuprinde totalitatea mijloacelor economice şi a surselor lor de provenienţă, creând posibilitatea confruntării complete şi multilaterale al informaţiilor contabile cu realitatea constatată prin inventariere.

Inventarierea **integrală** este efectuată de regulă la sfârşitul anului, bilanţul contabil anual

Scanned with OKEN Scanner

trebuind să conţină date confruntate, verificate cu realitatea existentă la data respectivă. În această optică inventarierea generală (anuală) a mijloacelor economice în special, a cărei durată se apreciază a fi mai mare de o lună, este potrivit să se efectueze în trimestrul IV al anului. Inventarierea generală, în principiu, se efectuează deodată la toate mijloacele economice de acelaşi fel (la toate mijloacele fixe, la toate materialele de depozit etc.). În cazul când datorită numărului mare al mijloacelor supuse inventarierii sau datorită amplasării lor, inventarierea nu se poate face deodată, se poate admite ca excepţie efectuarea acesteia în mod treptat.

Scanned with OKEN Scanner

5. CONȚINUTUL LUCRĂRILOR ȘI ETAPELE INVENTARIERII

Importanța și caracterul complex al operației de inventariere, impun cunoașterea conținutului lucrărilor și etapele ce trebuie parcurse în efectuarea ei, deoarece fiecare din ele presupune luarea unor măsuri și executarea unor lucrări, care influențează direct stabilirea volumului real al elementelor ce se inventariază.

Din punct de vedere metodologic, etapele inventarierii sunt aceleași, indiferent de obiectul activității unităților economice. Diferă însă procedeul sau metoda practică, modul concret cum se desfășoară inventarierea, unele etape realizându-se diferit în funcție de natura elementelor ce se inventariază. Având în vedere întregul ansamblu de măsuri și operații necesare pregătirii și desfășurării propriu-zise a inventarierii, etapele acesteia, în ordinea în care se succed, pot fi: pregătirea inventarierii, constatarea și descrierea elementelor de activ sau de pasiv supuse inventarierii, evaluarea elementelor inventariate, stabilirea rezultatelor supuse inventarierii, și regularizarea diferențelor de inventar, perfectarea documentelor privind rezultatele inventarierii și reflectarea lor în contabilitate.

5.1. Pregătirea inventarierii

Constituie prima etapă importantă, premergătoare inventarierii propriu-zise de care depinde în mare măsură eficiența acesteia. Conținutul acestei etape îl constituie în special măsurile organizatorice și lucrările de natură contabilă menite să stabilească detaliat cadrul de efectuare a inventarierii. Printre măsurile pregătitoare de natură organizatorică putem menționa: determinarea obiectului inventarierii și sferei de cuprindere, constituirea comisiei centrale de inventariere și a comisiilor de inventariere pe obiective, inclusiv instruirea lor, sortarea și gruparea bunurilor supuse inventarierii, separarea materialelor, produselor sau mărfurilor degradate de cele în stare bună, separarea materialelor primite spre prelucrare sau rămase în custodie de cele proprii, stabilirea datelor de începere și de terminare a inventarierii pe fiecare comisie, verificarea metrologică a tuturor instrumentelor și aparatelor de măsurat și cântărit etc. În afară de aceste măsuri, trebuie să se asigure înregistrarea la zi a tuturor operațiilor în evidența sintetică și analitică, și verificarea exactității înregistrărilor în conturi precum și stabilirea soldurilor.

5.2. Constatarea și descrierea elementelor de activ sau de pasiv supuse inventarierii

Esența acestei etape, constă în stabilirea mărimii reale a existenței mijloacelor economice precum și a obligațiilor pe care le are unitatea respectivă la data inventarierii. Metodele și procedeele practice prin care se realizează constatarea directă și concretă depind de particularitățile pe care le prezintă mijloacele economice și de situația în care se găsesc ele la momentul inventarierii. Astfel bunurile materiale - mijloace fixe, materialele, produsele finite, mărfurile și valorile bănești ce se află în întreprindere - sunt supuse inventarierii cantitative (fizice), adică sunt cântărite, măsurate sau numărate. Alte bunuri materiale, cum este cazul materialelor cu un volum mare și cu valoarea mică, a căror inventariere cantitativă (fizică) ar cere mult timp și ar provoca pierderi de manipulare se determină prin calcule tehnice.

Inventarierea elementelor de activ și de pasiv, a căror existență nu poate fi constatată pe calea inventarierii fizice, cantitative se face prin verificarea evidenței acestora. Acest procedeu se referă îndeosebi la bunurile aflate în afara unității (mijloace fixe date cu chirie, materiale în expediție sau rămase în păstrarea furnizorilor, produsele și mărfurile expediate

Scanned with OKEN Scanner

clienţilor sau aflate în păstrarea acestora în urma refuzului de plată, materialele date spre prelucrare la terţi), la cele greu accesibile (construcţii subterane, linii energetice), la lucrările de cercetare în curs de execuţie, fondurile, rezervele şi veniturile anticipate, investiţiile executate de la data începerii lor şi nefacturate până la data inventarierii etc. Existenţa acestor elemente de activ sau de pasiv ca şi a altora, neputând fi stabilită pe calea constatării directe, se determină indirect pe baza documentelor în care este determinată existenţa acestora. Prin acelaşi procedeu se determină şi mărimea mijloacelor băneşti depuse spre păstrare la bancă, a creanţelor unităţii, precum şi a obligaţiilor faţă de furnizori, creditori etc., cu deosebirea că baza constatării o formează diferitele documentele şi anume: **extrasele de cont ale băncii şi extrasele de cont confirmate de debitori sau primite de la creditori spre confirmare.**

Mărimea mijloacelor economice exprimate în etalon natural, aşa cum a fost determinată pe baza constatărilor faptice, se trece în listele de inventariere, care se întocmesc pe gestiuni şi feluri de mijloace economice. De regulă este obligatorie înscrierea imediată a bunurilor inventariate, odată cu constatarea situaţiei efective, astfel încât să permită personalului care răspunde din punct de vedere material, să verifice exactitatea acestor date. Înscrierea datelor cantitative în listele de inventariere se poate face şi ulterior pe baza citirii datelor înregistrate în prealabil pe bandă magnetică sau printr-un alt procedeu tehnic corespunzător, cu condiţia asigurării inviolabilităţii dispozitivelor respective. În cadrul listelor de inventariere elementele inventariate sunt individualizate prin descrierea lor, indicându-se, alături de cantitate, şi anumite particularităţi distinctive privind calitatea bunurilor şi structura lor.

Listele de inventariere se consideră acte contabile. Inventarierea cantitativă este supusă controlului prin sondaj de către şeful comisiei de inventariere având obligaţia, dacă se constată că operaţiunea a fost efectuată defectuos, să dispună reinventarierea bunurilor respective.

5.3. Evaluarea elementelor inventariate

Reprezintă o etapă importantă a inventarierii. O evaluare exactă a elementelor inventariate, asigură o generalizare corectă prin bilanţ a situaţiei economice şi rezultatelor activităţii unităţilor gestionare. În contabilitatea unităţilor gestionare principiile de evaluare se leagă de calculaţia care se face pe baza datelor contabilităţii, aceste principii fiind prezente în toate fazele circuitului economic ca obiect al contabilităţii. Cu ocazia inventarierii se respectă aceste principii, astfel:

- evaluarea elementelor inventariate trebuie să aibă la bază preţurile la care sunt înregistrate în evidenţa contabilă curentă elementele respective - aceasta pentru că soldurile conturilor, în special de mijloace economice, să poată fi comparabile cu realitatea stabilită prin inventariere. Această evaluare se mai numeşte **evaluare la cost istoric.** În condiţiile economiei de piaţă şi în România, evaluarea la inventar va fi făcută la nivelul valorii curente, adică a valorii de întrebuinţare a elementelor patrimoniale, stabilită în raport de o serie de factori şi pe baza unor metode specifice naturii bunurilor inventariate.

5.4. Stabilirea rezultatelor inventarierii şi regularizarea diferenţelor de inventar

Această operaţie se realizează prin confruntarea datelor efective rezultate din totalizarea listelor de inventariere cu cele din evidenţa contabilă (sintetică şi analitică) sau evidenţa operativă. Pentru stabilirea plusurilor şi minusurilor de inventar se întocmesc situaţii comparative pe grupe şi feluri de mijloace economice care cuprind, pe de o parte totalurile listelor de inventariere, iar pe de altă parte soldurile conturilor respective din evidenţa curen-

Scanned with OKEN Scanner

tă la data inventarierii. Comisia de inventariere, stabileşte cauzele diferenţelor de inventar şi formulează, potrivit dispoziţiilor legale, propuneri de regularizare a acestora. Regularizarea plusurilor şi minusurilor de inventar şi modul de soluţionare a acestora se face în conformitate cu actele normative, avându-se în vedere natura elementelor la care s-au constatat diferenţe (materiale, disponibilităţi băneşti, mărfuri, debitori, creditori, furnizori, fonduri, finanţări, etc.). Pentru lipsurile de mijloace economice materiale se ţine seama de felul acestora şi anume: lipsuri care nu depăşesc normele admise, lipsuri şi pierderi imputabile celor ce răspund de gestiunea bunurilor respective, sau lipsuri pentru care în momentul constatării lor nu se pot stabili vinovaţi. Compensarea plusurilor şi minusurilor din materiale şi produse este admisă numai în situaţia când acestea se referă la aceeaşi inventariere, la o singură persoană care are răspunderea materială şi pentru sortimente similare.

5.5. Perfectarea documentelor privind rezultatele inventarierii şi reflectarea lor în contabilitate

Cu ocazia încheierii fiecărei inventarieri, se întocmeşte un proces verbal de inventariere care conţine în principal, următoarele elemente: felul inventarierii, denumirea mijloacelor economice şi a gestiunilor, data începerii şi terminării inventarierii, listele de inventariere folosite, diferenţele constatate şi cauzele acestora, propunerile privind măsurile pentru lichidarea lor etc.

Pe baza acestor documente perfectate de către comisiile de inventariere, serviciul contabilităţii trebuie să pună de acord datele evidenţei contabile cu realitatea, concretizată în datele inventarierii. Pentru aceasta trebuie efectuate înregistrări menite să rectifice în plus sau în minus datele evidenţei contabile cu plusurile şi respectiv cu minusurile constatate.

Înregistrarea acestor diferenţe este în funcţie de modul de regularizare a plusurilor şi minusurilor, de cauzele acestora precum şi de împrejurările în care ele au apărut. Plusurile constatate la inventariere, se înregistrează ţinând seama de felul mijloacelor la care s-au constatat considerându-se ca o intrare de mijloace fixe, materiale sau mijloace băneşti, concomitent cu majorarea surselor proprii pentru plusul de mijloace fixe sau reducerea cheltuielilor de producţie sau circulaţie pentru plusurile de mijloace circulante materiale.

Lipsurile de mijloace economice se înregistrează în creditul conturilor mijloacelor de inventar, tratându-se ca o ieşire de mijloace materiale prin debitul conturilor mijloacelor în mişcare - decontarea şi transformarea - sau a contului de rezultate finale - pentru lipsurile materiale provocate de calamităţi. Lucrările privind punerea de acord a datelor contabilităţii cu realitatea nu se referă numai la mijloacele de inventar, ci şi la mijloacele în decontare şi transformare, inclusiv la sursele tuturor elementelor de activ supuse inventarierii. Astfel, diferenţele rezultate în urma inventarierii elementelor de pasiv, a relaţiilor cu statul, cu banca, cu furnizorii, a decontărilor etc., se regularizează mărind sau micşorând soldul conturilor de surse în funcţie de sensul pozitiv sau negativ al diferenţelor. De exemplu, dacă în urma verificării furnizorilor, potrivit situaţiei conturilor analitice ale contului sintetic, pe bază de punctaj, scrisori de confirmare etc. se constată diferenţe în plus sau în minus, trebuie rectificat soldul final creditor. După ce au fost efectuate toate înregistrările privind punerea de acord a datelor contabilităţii cu realitatea, soldurile conturilor sintetice şi analitice precum şi datele din evidenţa operativă trebuie să corespundă cu totalurile stabilite în listele de inventariere pe feluri de valori materiale, creanţe şi obligaţii etc.

Scanned with OKEN Scanner

Capitolul 9

Lucrările de sinteză şi raportare contabilă cu ocazia încheierii exerciţiului financiar

1. Noţiunea bilanţului contabil.
2. Felurile bilanţului contabil.
3. Rolul şi funcţiile bilanţului contabil.
4. Conţinutul şi structura bilanţului.
5. Principiile întocmirii bilanţului.
6. Tehnica întocmirii şi utilizării bilanţului.
   6.1 Lucrări premergătoare întocmirii bilanţului.
   6.2. Completarea bilanţului.

Scanned with OKEN Scanner

1. NOŢIUNEA BILANŢULUI CONTABIL

Potrivit reglementărilor în vigoare, agenţii economici întocmesc anual bilanţul contabil, care cuprinde: bilanţul, contul de profit şi pierdere, respectiv contul de execuţie pentru instituţiile publice, anexele la bilanţ şi raportul de gestiune. Cunoaşterea contabilă având ca scop obţinerea de informaţii referitoare la obiectul său, cuprinde în mod obligatoriu procedeul sintetizării şi generalizării datelor şi informaţiilor contabile, în vederea stabilirii situaţiei patrimoniului şi a rezultatelor. Vizând şi sfera de cuprindere, sintetizarea şi generalizarea se realizează, la toate verigile organizatorice la care se identifică obiectul contabilităţii - întreprinderi şi instituţii, subramuri şi ramuri ale economiei naţionale, ansamblul economiei naţionale. Desigur, gradul de sintetizare şi generalizare este din ce în ce mai înalt, iar datele şi informaţiile contabile corespunzătoare sunt din ce în ce mai concentrate, mai cuprinzătoare.

Instrumentul principal, şi în acelaşi timp caracteristic, cu ajutorul căruia se realizează sintetizarea şi generalizarea periodică a datelor şi informaţiilor contabile la toate verigile gestionare, este bilanţul.

În literatura contabilă o atenţie specială se acordă bilanţului, ca una din componentele de bază ale metodei contabilităţii, atât în ce priveşte cunoaşterea contabilă, cât şi realizarea principiilor fundamentale ale contabilităţii. Deşi, nu întotdeauna se face delimitarea între procedeu şi instrument contabil, aşa cum acesta a fost fundamentat în literatura de specialitate, totuşi, definiţiile ce se prezintă în continuare, permit o privire de ansamblu referitoare la ce înţeleg în prezent teoreticienii şi practicienii noştri contabili prin **bilanţ.**

Bilanţul este cel mai reprezentativ instrument de înregistrare şi control folosit de contabilitate, pentru realizarea chintesenţei acesteia, deosebit de util pentru analiza situaţiei financiare şi caracterizarea activităţii economice a întreprinderii; mijloc de informare asupra metodei, a modului cum sunt reproduse mijloacele întreprinderii într-o anumită perioadă de gestiune, atât în totalitatea lor, cât şi pe diferitele stadii ale circuitului economic, cu indicarea beneficiului sau pierderii realizate; elementul principal pentru explicarea dublei înregistrări; mijlocul de a oglindi la un moment dat situaţia întreprinderii evaluată în bani, prin punerea faţă în faţă a mijloacelor şi resurselor; un calcul de sinteză al contabilităţii, prin care se prezintă, la un moment dat, situaţia economică dintr-un perimetru al mişcărilor de valori, evaluată în bani, punându-se faţă în faţă activul cu pasivul; un document contabil, alcătuit pe baza datelor evidenţei contabile, aşa cum rezultă ele din înregistrările curente făcute în conturi; instrument specific contabilităţii, cu ajutorul căruia se prezintă în mod centralizat şi grupate sistematic, datele contabile privind situaţia valorică a mijloacelor economice, sursele de formare a acestora şi rezultatele activităţii unei întreprinderi la un moment dat.

Având în vedere aceste definiţii, considerăm că **prin bilanţ trebuie înţeles: instrumentul principal şi caracteristic de sintetizare şi generalizare la un moment dat, pe baza principiului dublei reprezentări a datelor şi informaţiilor contabile, privind mijloacele economice şi sursele lor de formare, cât şi rezultatele activităţii la toate verigile economiei naţionale - întreprinderi, instituţii bugetare, pe subramuri, ramuri şi pe ansamblul economiei naţionale.**

Această definiţie se referă la bilanţul în sens restrâns, care în practica unităţilor gestionare se concretizează în formularul de bilanţ.

Scanned with OKEN Scanner

Bilanţul trebuie înţeles însă şi în sens larg, adică sinonim cu ceea ce se consideră a fi darea de seamă contabilă, care mai cuprinde în afara bilanţului propriu-zis, următoarele:

- contul de rezultate (profit şi pierdere);
- situaţia anexă la bilanţ;
- raportul de gestiune pentru închiderea exerciţiului financiar.

Scanned with OKEN Scanner

2. FELURILE BILANŢULUI

Pentru o cunoaştere multilaterală şi completă a bilanţului, el trebuie analizat sub aspecte variate din punct de vedere teoretic şi practic. Ca urmare, este necesară o clasificare a bilanţului, prin intermediul căreia să se poată determina locul pe care îl ocupă în teoria şi practica contabilă, în raport cu celelalte instrumente ale metodei contabilităţii.

Criteriile, după care se poate realiza clasificarea bilanţului, sunt multiple, fiecare din ele având un conţinut adecvat scopului pentru care se întocmeşte şi surselor din care se iau informaţiile pentru elaborarea lui etc.

Un prim criteriu de clasificare a bilanţului, poate fi acela al **statutului juridic** al unităţii gestionare pentru care se întocmeşte. Din acest punct de vedere se deosebesc: **bilanţ iniţial, bilanţ curent şi bilanţ final.**

Bilanţul iniţial se întocmeşte la înfiinţarea unei unităţi patrimoniale, căreia statul sau membrii constituiţi într-o asociaţie îi pun la dispoziţie mijloace materiale şi băneşti în vederea realizării scopului pentru care a fost creată.Aceste valori materiale şi băneşti sunt enumerate şi precizate în inventarul de constituire a unităţii gestionare şi din acesta, prin intermediul conturilor în bilanţul iniţial, în care sunt sistematizate şi grupate având în vedere cerinţele principiului dublei reprezentări. Acest bilanţ nu cuprinde rezultate financiare. Bilanţul iniţial nu este legat deci de înregistrările contabile existente înainte de începutul unei perioade de gestiune, ci de momentul începerii activităţii unei unităţi gestionare.

Bilanţul curent este bilanţul întocmit în cursul activităţii unităţii gestionare, la termenele impuse de actele normative. El se întocmeşte pe baza situaţiei din conturi, a soldurilor conturilor preluate ca posturi de bilanţ.

Fiind întocmite şi cu scopul cunoaşterii rezultatelor activităţii unităţii gestionare pe o perioadă dată, bilanţurile curente cuprind şi posturi privitoare la rezultatele financiare.

Dacă avem în vedere succesiunea în timp a perioadelor de gestiune, fiecare bilanţ, întocmit la sfârşitul unei perioade de gestiune, oferă informaţiile de plecare pentru perioada următoare.

Dacă se are în vedere perioada legală când unităţile gestionare de la noi din ţară sunt obligate să întocmească bilanţul curent, deosebim bilanţ trimestrial şi bilanţ anual. Acestea sunt diferite atât sub raportul perioadei la care se referă datele şi informaţiile conţinute, cât şi sub cel al metodologiei de întocmire. Deşi ambele tipuri de bilanţ se întocmesc pe baza datelor din conturi, bilanţul anual presupune în mod obligatoriu verificarea prealabilă a realităţii acestora prin inventariere.

Bilanţul final se întocmeşte, atunci când o unitate gestionară îşi încetează activitatea. El se bazează în mod obligatoriu atât pe inventar, cât şi pe datele extrase din conturi şi cuprinde atât mijloacele economice în dublă reprezentare, cât şi rezultatele financiare finale ale acelei unităţi.

Sub raportul sferei de cuprindere, a nivelului organizatoric la care se referă datele şi informaţiile pe care le conţin, se deosebesc **bilanţuri primare şi bilanţuri centralizatoare.**

Bilanţuri primare pot fi considerate bilanţurile unităţilor gestionare bazate pe principiul gestiunii economice: întreprinderi, instituţii bugetare. Bilanţurile primare sunt întocmite exclusiv pe baza datelor din conturi.

Bilanţuri centralizatoare pot fi considerate bilanţurile întocmite la nivelul organelor cen-

Scanned with OKEN Scanner

trale pe subramuri, ramuri şi pe economia naţională, prin preluarea succesivă şi centralizatoare a datelor din bilanţurile unităţilor gestionare coordonate. Această centralizare, a datelor şi informaţiilor din bilanţurile primare, se face cu scopul obţinerii unor indicatori de sinteză cu o capacitate informativă din ce în ce mai cuprinzătoare, care să permită luarea unor decizii la toate treptele economiei naţionale.

Dacă se au în vedere scopurile cărora servesc datele şi informaţiile din bilanţ, se pot deosebi **bilanţuri de analiză şi bilanţuri de prognoză.**

Bilanţurile de analiză cuprind exclusiv date efective referitoare la o perioadă trecută, permiţând o serie de analize asupra factorilor care au influenţat mărimea şi structura bilanţului, cât şi a elementelor patrimoniale pe care le cuprinde.

Bilanţurile de prognoză cuprind date şi informaţii de plan care permit prevederea tendinţelor viitoare ale mijloacelor şi rezultatelor financiare ale întreprinderii. Bilanţul de prognoză, nu este altceva decât o concentrare şi grupare după structura bilanţului, a principalelor date şi informaţii, indicatori, din bugetul de venituri şi cheltuieli, planul de producţie, planul costului, planul de muncă şi salarii, planul de investiţii etc. În prezent, la noi în ţară nu se întocmesc asemenea bilanţuri de prognoză, sau în orice caz întocmirea lor nu este reglementată prin acte normative.

Contabilitatea cunoaşte şi alte feluri de bilanţ. Astfel, sub aspectul reglementărilor legale care obligă la întocmirea bilanţului pot exista: **bilanţ comercial** şi **bilanţ fiscal.** Conţinutul şi structura acestor bilanţuri sunt diferite. Primul este întocmit în vederea relevării situaţiei patrimoniale a întreprinderii, în timp ce al doilea, serveşte ca bază pentru impozitarea veniturilor întreprinderii. Dacă avem în vedere teoriile bilanţului, fiecărei teorii corespunzându-i un anumit fel de bilanţ, atunci se pot enumera: **bilanţul static, bilanţul dinamic, bilanţul organic, bilanţul eudinamic, bilanţul integral, bilanţul pagatoric, bilanţul nominalist** etc.

Aceste feluri de bilanţ se deosebesc, prin aceea că au la bază o anumită structură a posturilor, că evaluarea elementelor patrimoniale pe care le cuprind este făcută după concepţii şi cu scopuri diferite, că unele cuprind şi rezultatele financiare, în timp ce altele nu.

Din punct de vedere al modului de sintetizare şi grupare a informaţiilor din contabilitatea curentă, în bilanţul contabil, aceasta poate avea o formă dezvoltată sau o formă simplă. Unităţile patrimoniale mici şi mijlocii pot întocmi bilanţul contabil în formă simplificată.

Scanned with OKEN Scanner

3. ROLUL ŞI FUNCŢIILE BILANŢULUI CONTABIL

3.1. Rolul bilanţului

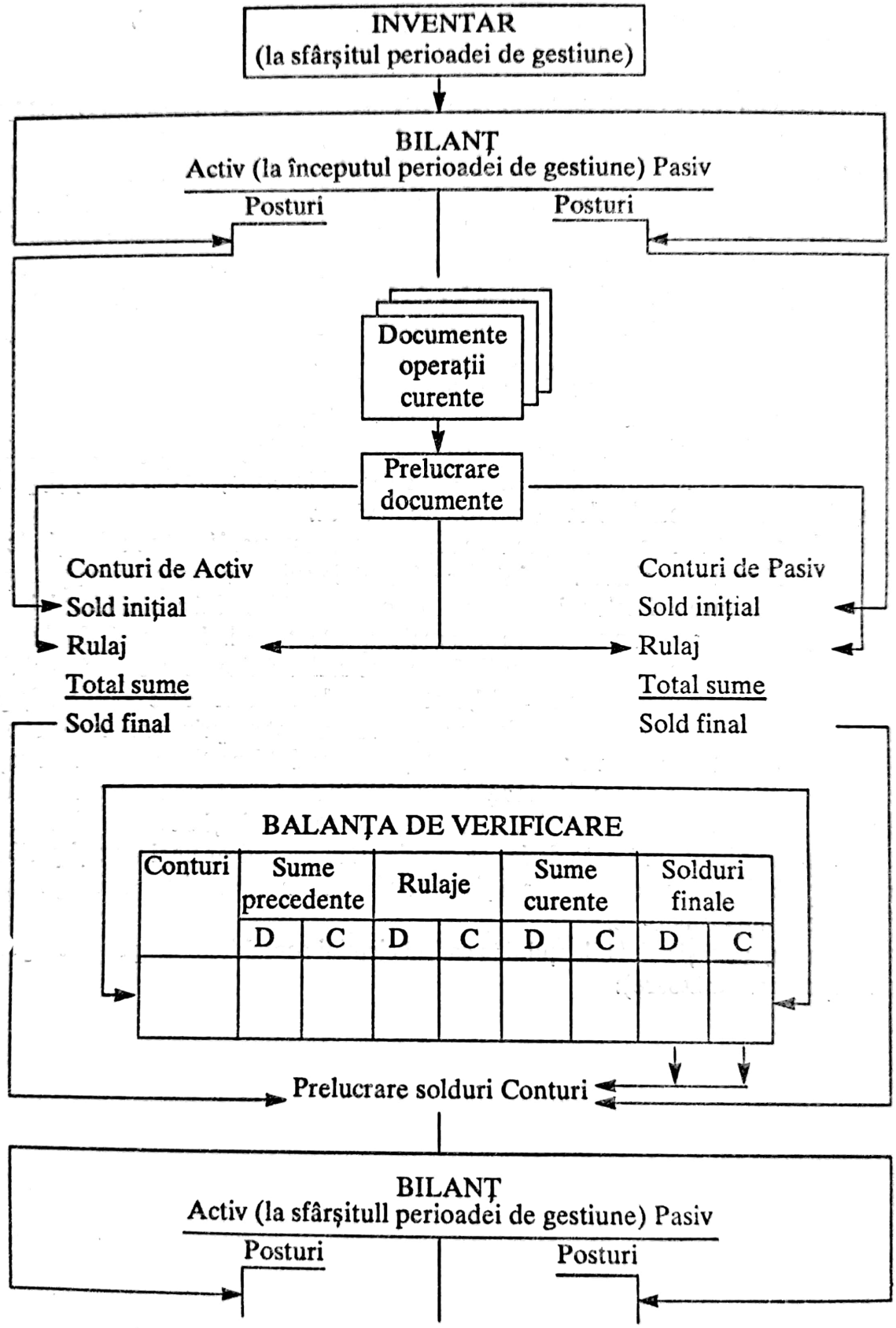
Bilanţul are un rol deosebit de important, atât în teoria, cât şi în practica contabilă.

În teoria cunoaşterii contabile, bilanţul are rolul de a demonstra valabilitatea principiilor metodei contabilităţii - dubla reprezentare şi dubla înregistrare - pe care se bazează contabilitatea în partidă dublă. Adică, prin intermediul său aceste principii capătă formă concretă prin aceea că, se pun faţă în faţă cele două laturi fundamentale sub care contabilitatea îşi studiază obiectul patrimonial - mijloacele materiale şi băneşti - privite după structura, componenţa şi destinaţia lor şi după sursa lor de finanţare, de provenienţă. De asemenea, se verifică teoria, că oricâte şi orice fel de mişcări au avut loc în ansamblul elementelor patrimoniale circumscrise la o verigă organizatorică, egalitatea dintre mărimea, în expresie valorică, a celor două laturi (mijloace şi surse) sub care îşi studiază contabilitatea obiectul, se menţine. Prin intermediul bilanţului, procesul cunoaşterii contabile ajunge la nivelul superior al generalizării, al desprinderii de concluzii, privind corelaţiile şi interdependenţele dintre fenomenele şi procesele economice relevate în datele şi informaţiile din bilanţ şi, pe baza aceasta, al cunoaşterii tendinţelor de dezvoltare în viitor.

În practica unităţiilor gestionare, în care contabilitatea se manifestă ca o funcţie de conducere realizată prin organizarea unui sistem adecvat de culegere, înregistrare, prelucrare, transmitere şi păstrare a datelor şi informaţiilor specifice obiectului contabilităţii, bilanţului îi revine, de asemenea, un rol dintre cele mai importante. Prin intermediul lui se realizează şi se pun în corelaţie toate conturile în care se reflectă elementele patrimoniale ale unei unităţi gestionare, el fiind, în acest fel, instrumentul contabil în care conturile îşi pierd o parte din individualitatea şi caracteristica lor, fiind prezentate printr-un singur element, cel al soldurilor. Tot la fel, la începutul activităţii unei unităţi gestionare sau la începutul perioadelor gestionare, pe baza datelor şi informaţiilor din bilanţ, se deschid conturile. În ciclul contabil, bilanţul reprezintă elementul prin care se încheie şi cu care se începe acest ciclu. Datele din bilanţ sunt date de ieşire din sistemul conturilor unei unităţi gestionare pentru perioada de gestiune precedentă şi date de intrare în sistemul conturilor pentru perioada de gestiune următoare.

În ansamblu, locul şi rolul bilanţului în cadrul ciclului contabil în flux poate fi reprezentat astfel (pagina.următoare):

Scanned with OKEN Scanner



Schema privind rolul bilanţului în cadrul ciclului contabil

Scanned with OKEN Scanner

Bilanţul contabil reprezintă astfel lucrarea contabilă cea mai însemnată, atât pentru conducerea unităţii gestionare la nivelul căreia se circumscriu datele şi informaţiile din el, cât şi pentru organele din afara unităţii gestionare interesate sau obligate să cunoască activitatea şi rezultatele ei: banca, investitori, acţionari, salariaţi, organele statisticii de stat, etc. Prin intermediul bilanţului şi a anexelor la bilanţ, se obţine un portofoliu de informaţii corelate şi verificate care, exprimă sintetic toate laturile mijloacelor, activităţilor şi rezultatelor unei unităţi gestionare. Datorită rolului şi importanţei lui excepţionale în viaţa unei verigi micro - sau macroeconomice, noţiunea de bilanţ a depăşit de mult sfera unei noţiuni stricte de specialitate, fiind utilizată în toate sferele activităţii umane ca un calcul final, cu scopul de a determina şi prezenta situaţia, rezultatele finale, eficienţa unui organism, a unei activităţi, a unei acţiuni, etc.

3.2. Funcţiile bilanţului

Bilanţul, ca unul din instrumentele de lucru principale şi caracteristice ale metodei contabilităţii, are mai multe funcţii a căror cunoaştere este necesară ,pentru a-l utiliza în raport cu rolul deosebit pe care-l are în sistemul de informaţii, al tuturor unităţilor gestionare.

Aceste funcţii sunt: funcţia de generalizare, funcţia de informare, funcţia de analiză. Importanţa acestor funcţii este diferită din punct de vedere al teoriei şi practicii contabile. Pentru teoria contabilităţii o importanţă deosebită o prezintă funcţia de generalizare, în timp ce pentru practica contabilă o importanţă mai mare o are funcţia de informare, deşi şi celelalte două funcţii sunt pe larg utilizate.

Funcţia de generalizare a bilanţului este o manifestare a procedeului generalizării din cadrul metodei contabilităţii, a procesului cunoaşterii contabile şi o expresie a momentului final al fluxului de prelucrare a datelor şi informaţiilor contabile dintr-o unitate gestionară.

În organizarea procesului cunoaşterii contabile, datele şi informaţiile referitoare la obiectul studiat parcurg un drum ascendent, de la simplu la complex, de la particular la general, de la primar la centralizator. În acest sens acţionează toate procedeele şi instrumentele folosite de metoda contabilităţii, bilanţul, reflectând momentul final al acestui flux, înmănunchează toate valenţele contabilităţii în partidă dublă. În bilanţ se preiau datele individuale din fiecare cont. Aceste date sunt grupate şi sistematizate în raport cu natura lor, cu corelaţiile dintre ele, în aşa fel încât se realizează date sintetice cu o mare densitate informaţională, care centralizează şi generalizează întreaga masă a informaţiilor economico-financiare care au intrat şi se găsesc înăuntrul sistemului contabilităţii. În acest fel se realizează funcţia de generalizare şi centralizare a bilanţului.

Funcţia de generalizare a bilanţului, se manifestă în primul rând în cadrul fiecărei unităţi gestionare, generalizarea informaţiilor fiind făcută la nivelul acesteia. Dar, prin centralizare, se obţin în mod succesiv şi date şi informaţii sintetice relevatoare la nivelul tuturor treptelor organizatorice ale economiei naţionale, prin întocmirea bilanţurilor pe organe coordonatoare, subramuri, ramuri şi chiar pe economia naţională.

Funcţia de generalizare a bilanţului acţionează şi se realizează deci, în continuare pe toată sfera de cuprindere a obiectului contabilităţii.

Prin intermediul datelor şi informaţiilor centralizate şi generalizate, prin bilanţ se creează condiţiile pentru îndeplinirea celorlalte funcţii ale sale.

Funcţia de informare este esenţială pentru locul bilanţului în sistemul informaţional contabil şi pentru demonstrarea rolului important pe care-l ocupă în cadrul acestuia. Ea este

Scanned with OKEN Scanner

asigurată de bilanţ datorită informaţiilor extrem de importante pe care le conţine, informaţii ce se referă la mijloacele, sursele, rezultatele economice şi financiare ale unităţii gestionare care sunt indispensabile conducerii acesteia.

Datorită caracterului lor sintetic, generalizator, informaţiile de bilanţ permit o privire de ansamblu asupra situaţiei la un moment dat a unităţii gestionare, a modului cum ea asigură principiile gestiunii economice. Din citirea bilanţului se obţin informaţii privitoare la felul şi mărimea tuturor mijloacelor economice cu care lucrează întreprinderea, dacă şi în ce măsură mijloacele acesteia sunt finanţate din surse proprii sau din surse străine; dacă exerciţiul pentru care s-a întocmit bilanţul s-a încheiat cu profit sau cu pierderi etc. Obţinând aceste informaţii post-operative din bilanţ, unităţile gestionare, conducerile executive ale acestora, pot lua decizii fundamentate pentru înlăturarea deficienţelor sau pentru activizarea acţiunilor eficiente constatate.

În afara acestei laturi interne ale funcţiei de informare a bilanţului, această funcţie se extinde şi în afara limitelor organizatorice ale unităţii gestionare. Bilanţul este sursa de date pe baza căreia banca constată ce destinaţie s-a dat creditelor acordate, dacă şi în ce măsură aceste credite sunt garantate. De asemenea, datele din bilanţ sunt decisive pentru a stabili mărimea masei de beneficii care se datorează bugetului statului, a cotei -părţi cu care întreprinderea participă la finanţarea unor acţiuni centralizate la nivel superior, pentru formarea fondurilor proprii etc.

O altă **funcţie** a bilanţului este aceea **de analiză.** Funcţia de analiză este o continuare şi o adâncire a funcţiei de informare. Ea se bazează pe evidenţierea factorilor de influenţă a fenomenelor şi proceselor prezentate prin datele şi informaţiile din bilanţ, cât şi a mărimii acestei influenţe.

Funcţia de analiză se exprimă şi se realizează prin verificarea diverselor corelaţii ce trebuie să existe între datele şi informaţiile din bilanţul propriu-zis: corelaţia între grupele bilanţului, între capitolele şi posturile bilanţului, sau cele dintre bilanţ şi anexa la bilanţ, dintre informaţiile contabile şi cele de plan din anexa la bilanţ etc.

Funcţia de analiză a bilanţului are şi ea o preponderenţă sub raportul utilizării bilanţului în procesul conducerii unităţilor gestionare. În acest sens ea îşi găseşte o concretizare mai ales prin **raportul de gestiune,** în care se analizează de către compartimentul financiar contabil toţi indicatorii economici financiari efectivi sub aspectele abaterii lor de la cei planificaţi şi a factorilor care le-au determinat.

În acest fel, cunoaşterea contabilă prin bilanţ pune în evidenţă împletirea strânsă dintre aceste funcţii, condiţionarea lor reciprocă. Informaţiile contabile la un nivel superior nu sunt posibile fără generalizarea prin bilanţ a datelor şi a informaţiilor din conturi, realizată prin funcţia de generalizare. Generalizarea datelor din conturi se face tocmai cu scopul obţinerii unor informaţii necesare conducerii unor ansambluri organizate. Odată cu informarea se cer precizaţi factorii care au determinat mărimea şi tendinţa de dezvoltare a fenomenelor şi proceselor economice despre care se informează prin indicatorii economici financiari, ceea ce se realizează prin intermediul funcţiei de analiză a bilanţului.

Scanned with OKEN Scanner

4. CONȚINUTUL ȘI STRUCTURA BILANȚULUI

Când se abordează problema conținutului și structurii bilanțului, trebuie avute în vedere noțiunea restrânsă de bilanț, adică ceea ce se înțelege îndeobște prin bilanț și noțiunea lărgită de bilanț, care se referă la bilanț, anexa la bilanț și raportul de gestiune adică ceea ce de regulă era numit darea de seamă contabilă.

Bilanțul propriu-zis, cuprinde expresia valorică a mijloacelor economice de care dispune unitatea gestionară și rezultatele ei financiare, sub cele două laturi ale componenței și rolului lor în activitatea unității gestionare și a sursei de provenienţă.

Datorită acestor două laturi sub care metoda contabilității își studiază obiectul, conform principiului dublei reflectări, elementele patrimoniale sunt prezentate în cele două părți ale bilanțului - mijloacele economice după componența lor în activul bilanțului, iar după sursa lor de finanțare, în pasivul bilanțului.

Bilanțul unităților patrimoniale, care desfășoară activități economice cuprinde toate elementele de activ și de pasiv grupate după destinație și respectiv provenienţa lor. În activul bilanțului se cuprind următoarele grupe principale de elemente:

1. Activele imobilizate (imobilizări necorporale, imobilizări corporale, imobilizări financiare);

2. Activele circulante (stocuri, creanțe, titluri de plasament, disponibilități și alte valori);

3. Conturile de regularizare și asimilate-activ (cheltuielile înregistrate cu avans, diferențele de conversie active, alte elemente tranzitorii și de regularizat de activ);

4. Primele de rambursare a obligațiunilor. Pasivul bilanțului cuprinde următoarele grupe principale de elemente:

a) Capitalurile proprii (capitalul social sau individual, primele legate de capital și diferențele din reevaluare, rezervele, rezultatul reportat nerepartizat, rezultatul exercițiului, fondurile proprii subvențiile pentru investiții și provizioanele reglementate);

b) Provizioane pentru riscuri și cheltuieli;

c) Analiza datoriilor (împrumuturi și datorii asimilate furnizori și conturi asimilate, datorii față de personal, datorii față de bugetul statului, asigurările sociale, creditori și alte datorii).

d) Conturile de regularizare și asimilate - pasiv (veniturile înregistrate în avans, diferențele de conversie - pasiv, alte elemente tranzitorii și de regularizare de pasiv).

Întrucât în bilanț sunt prezentate și rezultatele financiare ale perioadei la sfârșitul căreia se încheie bilanțul, se ridică problema dacă activul și pasivul cuprind numai mijloacele economice după componenţă și provenienţă sau și alte elemente.

În ipoteza în care perioada de gestiune se încheie cu beneficii, conținutul activului și pasivului coincid cu cel de mijloace și surse întrucât, beneficiul figurează pe de o parte în activ, sub forma unui plus de mijloace materiale și bănești și pe de altă parte în pasiv, ca sursă de provenienţă a acestui plus.

În ipoteza în care perioada de gestiune se încheie cu pierderi, acestea se manifestă sub forma unui gol de mijloace. Sursele echivalente acestor pierderi nefiind încă reduse în evidenţă, înseamnă că, în pasiv sunt cuprinse încă totalitatea surselor. Pentru a realiza și menține egalitatea bilanțieră, în locul golului mijloacelor economice în activ se înscrie pierderea. Deci, în acest caz, conținutul activului nu este sinonim cu cel de mijloace economice. Aceasta, în

Scanned with OKEN Scanner

situaţia actualului sistem de contabilitate. Pentru a înlătura acest neajuns şi a asigura echilibrarea activului cu pasivul patrimonial, în schema de bilanţ propusă pentru noul sistem de contabilitate - se prevede ca rezultatul obţinut - profit sau pierdere să fie înscris în pasiv, el fiind luat în calculul capitalurilor proprii - prin adăugare când e profit, sau prin scădere, când e pierdere.

Explicaţiile inegalităţilor dintre activ şi totalitatea mijloacelor, respectiv dintre pasiv şi totalitatea surselor prin existenţa în activ şi pasiv a posturilor rectificative cum se remarcă într-o serie de lucrări de specialitate, nu sunt concludente, căci ele trebuie incluse în însuşi noţiunea de mijloace şi surse, asigurând mărimea reală a acestora.

Elementele din activul şi pasivul bilanţului, adică existenţele de mijloace economice şi sursele lor de acoperire, sunt prezentate într-o structură bine determinată care, la noi în ţară, este obligatorie pentru toate unităţile gestionare care încheie bilanţ.

Prezentăm în pagina următoare schema de bilanţ.

Scanned with OKEN Scanner

Bilanţ contabil
Conţinut şi structură

Activ

Nr. crt.	Denumirea posturilor	Exercițiu financiar Precedent	Exercițiu financiar Încheiat
ACTIVE IMOBILIZATE	**Imobilizări necorporale**		
	- Cheltuieli de constituire		
	- Cheltuieli de cercetare dezv.		
	- Imobilizări în curs necorporale		
	- Alte imobilizări necorporale		
	Imobilizări corporale		
	- Terenuri		
	- Clădiri şi construcţii speciale		
	- Maşini şi utilaje		
	- Alte imobilizări corporale		
	- Imobilizări în curs.		
	- Imobilizări financiare		
	- Titluri de participare		
	- Creanţe imobilizate		
	- Alte titluri imobilizate		
	Total active imobilizate		
ACTIVE	**-Stocuri**		
	- Stocuri de materii prime şi materiale		
	obiecte de inventar şi stocuri aflate la terţi		
	- Produse şi producţia în curs de execuţie		
	- Mărfuri		
	- Animale		
	Active circulante în decontare		
	- Avansuri acordate furnizorilor		

Pasiv

Nr. crt.	Denumirea posturilor	Exercițiu financiar Precedent	Exercițiu financiar Încheiat
CAPITALURI PROPRII	**Capital social sau individual**		
	din care: capital subscris vărsat		
	- Prime legate de capital		
	- Diferenţe de reevaluare		
	- Rezerve		
	- Rezultatul reportat		
	Rezultatul exercițiului		
	- Profit		
	- Pierdere		
	Fonduri		
	- Subvenţii pentru investiţii		
	- Provizioane reglementate		
	Total capitaluri proprii		
	Provizioane pentru riscuri şi cheltuieli		
	- Provizioane pentru riscuri		
	- Provizioane pentru cheltuieli		
	Total provizioane pentru riscuri şi cheltuieli		
DATORII	- Împrumuturi şi datorii asimilate		
	- Furnizori şi conturi asimilate		
	- Avansuri primite de la clienţi		
	- Alte datorii		
	Total datorii		
	Conturi de regularizare şi asimilate		
	- Venituri înregistrate în avans		
	- Diferenţe de conversie pasiv		
	Total conturi de regularizare şi asimilate		

Scanned with OKEN Scanner

Nr. crt.	Denumirea posturilor	Exercițiu financiar		Nr. crt.	Denumirea posturilor	Exercițiu financiar	
		Precedent	Încheiat			Precedent	Încheiat
CIRCULANTE	- Clienți și conturi asimilate - Acționari - capital subscris și nevărsat - Alte creanțe - Plasamente de trezorerie și mijloace bănești - Titluri de plasament - Conturi la bănci - Casa - Acreditive - Alte valori			DATORII			
	Total active circulante Conturi de regularizare și asimilate - Cheltuieli constituite în avans - Diferențe de conversie activ						
	Total conturi de regularizare și asimilate Prime privind rambursarea obligațiunilor						
	Total general Activ				Total general Pasiv		

Scanned with OKEN Scanner

Pentru explicarea procesului de formare a profitului şi a pierderilor şi, respectiv, repartizarea profitului, se completează un formular numit **Contul de profit şi pierdere** şi, separat, **repartizarea profitului.**

Formarea rezultatelor obţinute de agenţii economici se descrie şi explică prin intermediul Contului „Rezultatul exerciţiului" care se mai denumeşte şi **Profit şi pierdere.** Rezultatul exerciţiului sau rezultatele financiare reprezintă în principiu diferenţa dintre totalul **cheltuielilor** şi totalul **veniturilor.** Determinarea rezultatului exerciţiului se face lunar, concretizându-se în **profit** sau **pierdere** aferente perioadei respective de gestiune. Subliniindu-se caracterul **cumulativ** al acestor structuri de cheltuieli şi venituri şi implicit de rezultate se determină la nivelul trimestrului şi apoi prin sintetizare şi generalizare se realizează prezentarea şi descrierea rezultatului la finele anului în bilanţul contabil.

Deci, în cadrul contului **Rezultatul exerciţiului, cheltuielile** sunt grupate pe activităţi (de exploatare, financiare, excepţionale), iar în interiorul lor în funcţie de natură (felul) factorilor consumaţi (materii prime, materiale consumabile, salarii, amortizări, provizioane etc.)

Veniturile, ca structură distinctă proprie contului de Rezultate se grupează de asemenea pe activităţile cărora le-au fost alocate resursele (cheltuielile care firesc trebuie să genereze venituri) şi pe feluri: din vânzări de produse finite, din vânzări de lucrări şi servicii, de mărfuri, producţie stocată etc. În literatura de specialitate s-au conturat două modele privind conţinutul şi structura contului de Rezultate:

- modelul global
- modelul intermediar

Scanned with OKEN Scanner

Schema contului de profit şi pierdere este următoarea:

Contul de profit şi pierdere

Nr. crt.	Cheltuieli	Exercițiu financiar		Nr. crt.	Venituri	Exercițiu financiar	
		Precedent	Încheiat			Precedent	Încheiat
1.	**Cheltuieli pentru exploatare** - Cheltuieli cu materii prime - Cheltuieli cu materii consumabile - Cheltuieli cu salarii + asigurări - Costul mărfurilor vândute - Impozite şi taxe asimilate - Cheltuieli cu amortizările şi provizioanele - Alte cheltuieli de exploatare			1.	**Venituri din exploatare** - Vânzări de mărfuri - Producția vândută - Producția stocată - Producția imobilizată - Subvenții de exploatare - Alte venituri din exploatare - Venituri din provizioane		
	Total cheltuieli de exploatare Rezultatul din exploatare: Sold credit **Profit**				Total venituri din exploatare Sold debit **Pierdere**		
2.	**Cheltuieli financiare privind:** - Creanțe imobilizate - Titlurile de plasament - Diferențe de curs valutar - Alte cheltuieli financiare - Amortizare şi provizioane			2.	**Venituri financiare din:** - Titluri şi creanțe imobilizate - Titluri de plasament - Diferențe de curs valutar - Alte venituri financiare - Provizioane		
	Total cheltuieli financiare Rezultatul din activ financiare Sold credit **Profit**				Total venituri financiare Sold debit **Pierdere**		
3.	**Cheltuieli excepționale din:** - Operații de gestiune - Operații de capital - **Amortizare şi provizioane**			3.	**Venituri excepționale din:** - Operații de gestiune - Operații de capital - Provizioane		
	Total cheltuieli excepționale Rezultate excepționale Sold credit **Profit**				Total venituri excepționale Sold debit **Pierdere**		
4.	**Impozit pe profit** Rezultatul exercițiului Sold credit **Profit**				Sold debit **Pierdere**		

Scanned with OKEN Scanner

Analizând, contul de Profit şi pierdere, se pot stabili următoarele **ecuaţii:**

a) **Ecuaţia generală** a rezultatelor exerciţiului financiar:

Rezultatul exerciţiului financiar = Venituri totale - cheltuieli totale

b) **Ecuaţia structurală** a rezultatelor exerciţiului financiar:

Rezultatul exerciţiului (total)	=	Rezultatul activit. de exp.	+	Rezultatul din alt fin.	+	Rezultate excepţionale

c) Ecuaţia rezultatului impozabil sau fiscal

Rezultatul impozabil = Venituri realizate - Cheltuielile aferente veniturilor mai puţin impozitul pe profit

d) Rezultatul net al exerciţiului

Rezultat net = Rezultat impozabil - Impozit pe profit

Contul de **Rezultate** se poate întocmi şi în etape pe domenii operaţionale ale activităţii de ansamblu a agentului economic, cu stabilirea soldurilor intermediare corespunzătoare producţiei, circulaţiei, activităţii financiare şi excepţionale.

Structura unui asemenea cont este următoarea:

Scanned with OKEN Scanner

CONTUL DE REZULTATE INTERMEDIARE

Venituri	Suma	Cheltuieli	Suma	Solduri intermediare	Suma
Venituri din vânzarea mărfurilor	5.000	Cheltuieli cu mărfurile	4.000	Marfă comercială	1.000
Venituri din vânzarea producţiei fabricate, prestări servicii - Producţie Stocată	30.000	- -	-	Producţia exerciţiului	30.000
Marjă comercială Producţia exerciţiului	1.000 30.000	Cheltuieli cu materii prime, materiale consumabile, lucrări executate de terţi, locaţii, prime de asigurare etc.	24.000	Valoare adaugată	7.000
Valoarea adaugată	7.000	Cheltuieli cu impozitul şi taxe - Cheltuieli cu personalul (salariile). etc.	1.000 1.500 2.500	Excedentul brut de exploatare	4.500
Excedent brut de exploatare	4.500	Cheltuieli cu amortizările şi provizioanele	500	Rezultatul din exploatare	4.000
Rezultatul din exploatare Venituri financiare	4.000 500	Cheltuieli financiare Impoz. pe profitul din activitatea curentă (ordinară)	300 1.000	Rezultatul activităţii curente ordinare	3.200
	4.500		1.300		3.200
Venituri extraordinare	800	Cheltuieli extraordinare Impozit pe profit din operaţiile extraordinare	500 100	Rezultate extraordinare	200
Rezultatul activit. curente ordinare Rezultatul extraordinar	3.200 200	- -	- -	Rezultatul exerciţiului financiar	3.400
	3.400				3.400

Scanned with OKEN Scanner

DETERMINAREA REZULTATULUI FISCAL

	Explicația	Exercițiul financiar	
		Precedent	Încheiat
I	Rezultatul exercițiului înainte de impozitare		7.991.000
II	Cheltuieli neadmise a se deduce din rezultatul fiscal		
	- depășiri cheltuieli protocol		41.000
	- depășiri cheltuieli transport		
	- provizioane deductibile		
	- amenzi și penalități		3.137.000
	- alte cheltuieli deductibile		
	Total		3.178.000
III	Deduceri fiscale:		
	- rezerve legale		-
	- reduceri 50% din profit		-
	- pierderi din anii precedenți		-
	Total		-
IV	Rezultat fiscal		
	- profit impozabil		4.813.000
	- deficit		-
	Impozit pe profit		1.674.000
	Profit net de repartizat		3.139.000

REPARTIZAREA REZULTATULUI EXERCIȚIULUI

Nr. crt.	Explicația	Exercițiul financiar	
		Precedent	Încheiat
1.	Rezultatul exercițiului repartizat pentru:		4.813.000
	-rezerve legale		
	- reportul exercițiului precedent		
	- fondul salariaților la profit		157.000
	- fond de dezvoltare		1.569.000
	- cota de 50% din reducerea impozitului pe profit aferent sumelor reinvestite		
	- vărsăminte la buget		1.674.000
	- alte vărsăminte prevăzute de lege		
	- dividende		1.413.000
	- reportul la noul exercițiu		
2.	Total profit repartizat		4.813.000

Scanned with OKEN Scanner

Contul de Profit şi pierdere
încheiat la 31. XII. 1993

Nr. crt	Denumirea indicatorilor	Pierdere	Profit
1.	Rezultate din activitatea de bază		31.189
2.	Rezultate din alte activităţi		
3.	Cheltuieli care se scad din veniturile încasate	23.198	
4.	Rezultate din operaţii diverse	3.178	
	- Profit sau pierdere din amenzi şi penalităţi	41	
	- Pierdere din calamităţi		
	- Pierdere din comenzi anulate		
	- Pierdere din scăderea creanţelor prescrise	3.137	
	- Pierdere din scăderea creanţelor litigioase		
	Total	26.376	31.189
	Sold Profit.		4.813
	Pierdere		

Repartizarea profitului

Denumirea indicatorilor	Prevederi	Realizări
Profit	19.747	4.813
Impozit pe profit	7.315	1.674
Profit net repartizat pentru:	12.437	3.139
- Fond participare salariaţi la profit	619	157
- Fond de dezvoltare (investiţii)	6.186	1.569
- Dividende de plătit, total din care:	5.567	1.413
- Dividende de plătit statului	5.567	1.413
- Dividende de plătit altor societăţi	-	-
- Alte repartizări prevăzute de lege	-	-

Scanned with OKEN Scanner

Scanned with OKEN Scanner

În bilanţul propriu-zis apar numai soldurile conturilor prezentate individual sau concentrat, reflectând existentul de mijloace şi surse fără a prezenta evoluţia, mişcările acestora în cursul perioadei de gestiune şi cu atât mai puţin, această dinamică în comparaţie cu datele de plan sau factorii care au influenţat abaterea lor faţă de acestea.

De aceea, bilanţul propriu-zis este **însoţit şi completat de anexa la bilanţ.**

Anexa la bilanţ cuprinde un set de formulare, în care se prezintă informaţiile contabile grupate după alte criterii decât cele din bilanţul propriu-zis. Criteriul principal, după care se structurează anexa la bilanţ, este acela al sistemului de indicatori aprobaţi pentru fiecare unitate gestionară. Fiecare din situaţiile anexei la bilanţ cuprinde o structură specifică a informaţiilor, referitoare la un indicato. sau grup de indicatori. Structura este astfel realizată, pentru a permite detalierea sau sintetizarea sistematică a informaţiilor, compararea datelor şi informaţiilor efective cu cele de buget, diferenţele dintre acestea, factorii care le-au influenţat etc. Ca urmare a unui astfel de conţinut, situaţiile anexei la bilanţ sunt completate atât pe baza datelor şi informaţiilor din conturile sintetice şi analitice, cât şi acelora din secţiunile bugetului de venituri şi cheltuieli. Conţinutul, structura şi modul de întocmire a anexei la bilanţ, a fiecărei situaţii pe care o cuprinde, sunt unitare şi obligatorii pentru unităţile gestionare şi stabilite de Ministerul Finanţelor.

Anexele la bilanţ conţin formulare, în cadrul cărora se reflectă indicatorii privind execuţia bugetului de venituri şi cheltuieli, precum şi alţi indicatori referitori la activitatea economico-financiară desfăşurată de agenţii economici.

Anexele sunt următoarele:

-Situaţia activelor imobilizate la:

a) - valoare brută

-Situaţia activelor imobilizate:

b) - amortizare pentru deprecieri

c) - provizioane pentru deprecieri

-Situaţia stocurilor şi producţiei în curs:

- valori brute

-Situaţia creanţelor şi datoriilor

-Situaţia provizioanelor

- Determinarea rezultatului fiscal

-Repartizarea rezultatului exerciţiului

5. PRINCIPIILE ÎNTOCMIRII BILANŢULUI

În bilanţ, aşa după cum s-a tratat, datele din evidenţa contabilă curentă sunt centralizate, grupate şi sistematizate după anumite principii şi criterii şi prezentate astfel încât, să ofere, într-o formă concentrată, o privire de ansamblu asupra situaţiei economice financiare şi totodată să dea posibilitatea unei analize multilaterale a activităţii desfăşurate.

Pentru întocmirea bilanţului se respectă o serie de reguli cu caracter de principiu, cum sunt:

- **Principiul întocmirii bilanţului, folosind în exclusivitate datele din conturi.** Bilanţul se alcătuieşte pe baza datelor contabilităţii, aşa cum rezultă din înregistrările operaţiilor economice făcute în conturi. Datele trecute în bilanţ sunt prelucrate şi prezentate după un sistem unitar de către fiecare unitate gestionară, indicatorii fiind stabiliţi după aceleaşi norme, având acelaşi conţinut.

- **Principiul asigurării prin bilanţ a continuităţii legăturilor dintre perioadele de gestiune şi verigile organizatorice ale sistemului.** Bilanţul reprezintă un mijloc de legătură între perioadele de gestiune şi nivelele organizatorice ale sistemului, ceea ce impune asigurarea **„continuităţii bilanţiere“**. Întocmirea bilanţului contabil pe baza acestui principiu necesită asigurarea condiţiilor pentru compararea datelor de la o perioadă la alta şi al centralizării datelor de la nivelele inferioare la cele superioare.

- **Principiul grupării şi generalizării informaţiilor contabile potrivit conţinutului lor economic şi a corelaţiilor dintre ele.** Bilanţul contabil, reflectând într-o formă concentrată situaţia reală a mijloacelor economice şi surselor unităţilor gestionare, exprimată printr-un sistem de indicatori, înseamnă că la întocmirea lui se va ţine seama de legăturile şi condiţionările reciproce dintre operaţiile şi fenomenele economice componente ale obiectului contabilităţii. Indicatorii cuprinşi în bilanţ apar fie direct, pe baza datelor din conturi, fie pe baza unei prelucrări prealabile. Acest principiu este valabil atât pentru informaţiile conţinute în bilanţul propriu-zis, cât şi pentru indicatorii detaliaţi în formularele anexe, între acestea şi bilanţ existând o corelaţie perfectă.

- **Principiul reflectării elementelor din bilanţ la mărimea lor reală.** Calitatea bilanţului este condiţionată în primul rând de caracterul exact şi real al informaţiilor reflectate, cu privire la situaţia mijloacelor şi surselor aflate la dispoziţia unităţilor, la un moment dat. Având în vedere rolul bilanţului de sintetizare şi generalizare a informaţiilor din conturi, este necesar ca procesul de înregistrare, grupare şi ordonare a datelor, cu ajutorul acestora să cuprindă toate operaţiile economice care au loc în perioada raportată. În scopul reflectării realităţii de către contabilitatea curentă, periodic, în timpul anului, are loc controlul exactităţii înregistrării datelor în conturi, prin balanţele de verificare sintetice şi analitice, precum şi confruntarea parţială a acestora cu situaţia faptică privind materialele, mijloacele fixe, mijloacele băneşti, debitorii, creditorii şi alte elemente de activ sau de pasiv, prin inventarierea elementelor patrimoniale.

În mod expres pentru întocmirea bilanţului anual, este necesar să se realizeze acest control, prin inventarierea generală a mijloacelor materiale şi băneşti şi a surselor acestora. În acelaşi scop, elementele ce se înscriu în bilanţ trebuie evaluate la preţul efectiv, indiferent de preţurile de înregistrare folosite în evidenţa curentă. Acest lucru presupune ca în procesul prelucrării datelor din conturi, cu ocazia întocmirii bilanţului, să se ţină seama de acţiunea şi rolul conturilor de regularizare.

Scanned with OKEN Scanner

- **Principiul prezentării informaţiilor din bilanţ, în raport cu caracteristicile lor impuse de principiile metodei contabilităţii.** Acest principiu se realizează prin prezentarea distinctă în bilanţ a mijloacelor economice şi surselor lor, datorită dublei reprezentări prin menţinerea egalităţii bilanţiere pe baza dublei înregistrări, prin desfăşurarea analitică a unor conturi în anexele la bilanţ, în concordanţă cu mărimea elementelor contului sintetic, etc., efectuându-se în acest fel autocontrolul specific contabilităţii.

- **Principiul respectării normelor metodologice unitare pentru completarea, prelucrarea şi raportarea datelor din bilanţ.** Pentru a răspunde nevoilor de cunoaştere, în scopul informării şi analizei economice şi decizionale, operative şi de perspectivă, la nivel micro şi mai ales macroeconomic, întocmirea şi prezentarea bilanţurilor la termenele stabilite de actele normative în vigoare este obligatorie în egală măsură pentru toate structurile organizatorice ale sistemului economic.

Concepţia unitară care stă la baza ordonării informaţiilor contabile în conturi şi a sistematizării lor în grupele, capitolele şi posturile din bilanţ, implică existenţa şi utilizarea unei metodologii unitare şi în ceea ce priveşte folosirea datelor din bilanţ. Dintre principiile de folosire a datelor din bilanţ menţionăm:

-a)- **principiul utilizării corelate a informaţiilor furnizate de bilanţ.** Informaţiile din bilanţ se utilizează atât sub formă individuală în raport cu conţinutul lor, cât mai ales în corelaţie cu alte informaţii, ţinând seama de integrarea lor în sistemul de indicatori cuprinşi în diversele părţi ale bilanţului. Pentru a fi eficientă utilizarea datelor şi indicatorilor din bilanţ, aceasta trebuie făcută în concordanţă cu indicatorii de plan, la baza determinării lor stând în mod obiectiv aceleaşi reguli de calcul. De asemenea, acest principiu presupune utilizarea în dinamică a informaţiilor, fie dintr-un singur bilanţ, fie din mai multe bilanţuri ale aceleaşi unităţi - pe perioadele anterioare.

-b) **principiul utilizării selective a datelor din bilanţ în raport cu scopul urmărit.** Datorită volumului, complexităţii şi varietăţii informaţiilor conţinute, utilizarea eficientă şi operativă a bilanţului, presupune ca organele care se informează din bilanţ să nu apeleze la totalitatea informaţiilor conţinute, ci numai la indicatorii legaţi direct de obiectul de informare şi analiză urmărit. Accesul diferenţiat al utilizatorului în raport cu scopul urmărit, este asigurat prin faptul că, informaţiile din bilanţ sunt grupate şi sistematizate deja de la întocmire, în vederea satisfacerii unor nevoi de cunoaştere cât mai numeroase. De asemenea, acest principiu presupune ca la folosirea datelor din bilanţ organele interesate să ţină seama de capacitatea informativă a datelor în raport cu competenţa lor decizională. Cu cât competenţa organului de control şi decizie creşte, cu atât aceasta va utiliza date cu o capacitate informativă mai cuprinzătoare. La nivelele organizatorice superioare aceasta se realizează mai ales prin utilizarea de date şi informaţii din bilanţurile centralizate.

Scanned with OKEN Scanner

6. TEHNICA ÎNTOCMIRII ȘI UTILIZĂRII BILANȚULUI

6.1. Lucrări premergătoare întocmirii bilanțului

Procesul de prelucrare a informațiilor contabile, în vederea reflectării prin bilanț a situației mijloacelor economice și a surselor lor de proveniență aflate la dispoziția unităților gestionare, de către contabilitate, este în principiu același, indiferent de momentul când are loc.

În vederea întocmirii bilanțului, la sfârșitul perioadelor de gestiune se execută o serie de lucrări pregătitoare, caracteristice. Astfel, la întocmirea bilanțului anual, principalele lucrări contabile premergătoare întocmirii lui, care se desfășoară succesiv într-o ordine prestabilită sunt:

a) **Verificarea înregistrării complete în conturi a tuturor operațiilor economice și financiare,** care au avut loc în cursul anului sau în perioada pentru care se întocmește bilanțul și stabilirea rulajului debitor, creditor și a soldurilor conturilor, în vederea creării condițiilor pentru verificarea realității lor prin inventariere și a stabilirii rezultatelor financiare intermediare.

b) **Verificarea exactității datelor înregistrate în conturile sintetice și analitice** care se asigură cu ajutorul balanțelor de verificare. Deși acest control, al exactității înregistrărilor efectuate în conturi, se face lunar și trimestrial, el se reia cu ocazia întocmirii bilanțului anual cumulat de la începutul anului. În ordine logică, se verifică mai întâi corelația dintre conturile sintetice și conturile analitice. Se controlează apoi, exactitatea înregistrărilor la nivelul contabilității sintetice, prin întocmirea balanței de verificare generale a conturilor sintetice, care permite identificarea eventualelor erori de înregistrare și oferă baza pentru corectarea lor, în vederea stabilirii exactității operațiilor reflectate în conturi.

c) **Verificarea concordanței dintre datele înregistrate în conturi și realitate, prin inventarierea generală a mijloacelor economice și a surselor lor de proveniență.** Diferențele rezultate (plusuri sau minusuri) se înregistrează în contabilitate, punându-se de acord, datele din conturile sintetice și cele analitice, cu datele stabilite prin inventariere.

d) **Stabilirea elementelor definitive ale conturilor (rulaje, solduri) și închiderea conturilor de cheltuieli și venituri.** Prin aceste operațiuni soldurile conturilor reflectă existența de mijloace și surse, și în același timp sunt create condițiile pentru calculul rezultatelor financiare finale, întrucât la contul de rezultate financiare finale au fost concentrate cumulativ toate rezultatele financiare intermediare, intervenite în cursul perioadei de gestiune.

e) **Stabilirea rezultatelor financiare finale,** care are loc prin luarea în calcul a amortizărilor, provizioanelor și delimitarea cheltuielilor și veniturilor aferente exercițiului curent. Rezultatele financiare sunt stabilite atât pe analitic, în raport cu modul de formare a lor, cât și pe sintetic, apărând ca sold creditor (profit) sau debitor (pierderi) al contului de rezultate.

f) După efectuarea acestor lucrări, în scopul asigurării exactității înregistrării operațiilor economice generale, de stabilire reală a rezultatelor financiare finale, se întocmește o nouă **balanță de verificare sintetică.** Soldurile finale debitoare și creditoare din această balanță de verificare servesc ca bază, pentru completarea posturilor din activul sau pasivul bilanțului și a celorlalte situații anexă la bilanț.

În cadrul lucrărilor de închidere a exercițiului financiar, pe plan contabil se reflectă următoarele operațiuni:

Scanned with OKEN Scanner

1) Contabilitatea regularizării diferenţelor constatate în urma inventarierii patrimoniului.

2) Contabilitatea regularizării diferenţelor privind provizioanele pentru deprecieri.

3) Contabilitatea regularizării diferenţelor privind provizioanele pentru riscuri şi cheltuieli.

4) Contabilitatea operaţiilor privind delimitarea în timp a cheltuielilor şi a veniturilor.

5) Calculul rezultatului

1) Diferenţele favorabile sau nefavorabile constatate la inventariere, prin compararea soldurilor scriptice corespunzătoare bunurilor respective şi stocurile constatate cu ocazia inventarierii, se înregistrează în contabilitate ca plusuri sau minusuri de inventar, după efectuarea în prealabil a compensărilor admise, de regulă numai în care există riscul de confuzie între acestea, pentru aceeaşi perioadă de gestiune.

Exemplu:

-Plusurile de materii prime constatate la inventarierea stocului de materii prime se înregistrează astfel:

300		600
Materii prime	=	Cheltuielile cu materiile prime 150.000

-Minusurile de materii prime se reflectă astfel:

600		300
Cheltuielile cu materiile prime	=	Materii prime 100.000

Reflectarea diferenţelor de inventariere la celelalte elemente de stocuri de materiale consumabile respectă acelaşi principiu de majorare sau reducere a stocurilor şi respectiv de reducere şi majorare a cheltuielilor.

Dacă este vorba de stocuri de produse finite, diferenţele la inventar se reflectă astfel:

- Plusuri la inventar:

345		711
Produse finite	=	Venituri din producţia stocată 500.000

- Lipsuri la inventar:

711		345
Venituri din producţia stocată	=	Produse finite 300.000

2) Cu ocazia efectuării inventarului se determină provizioanele pentru deprecieri, prin compararea valorii contabile de intrare a activelor cu valoarea de inventar (mai mică) a acestora. Cu această ocazie se compară soldul creditor al conturilor de provizioane cu depunerea estimată pe baza inventarului. Dacă soldul creditor este mai mic (adică provizionul constituit este inferior valorii de inventar) se înregistrează creşterea provizioanelor respective prin formula contabilă de principiu:

Scanned with OKEN Scanner

Conturile de cheltuieli privind provizioanele (grupa 68)	=	% Conturi de provizioane pe categorii de elemente patrimoniale de activ. 290 Imobilizări 390 Stocuri 490 Creanţe 590 Titluri de plasament

Dacă provizionul constituit este mai mare decât valoarea de inventar constatată, diferenţa se virează la conturile de venituri din provizioane prin formula contabilă:

Provizioane pentru deprecieri	=	Venituri din provizioane

3) Regularizarea operaţiilor privind provizioanele pentru riscuri şi cheltuieli cuprinde:

- Constituiri şi creşteri de provizioane, în cazul când, valoarea de inventar este mai mică decât, provizionul constituit:

Cheltuieli privind provizioanele (grp.68)	=	151 Provizioane pentru riscuri şi cheltuieli

- Diminuarea şi anularea provizioanelor constituite, rămase total sau parţial fără obiect, se reflectă astfel:

151 Provizioane pentru riscuri şi cheltuieli	=	Venituri din provizioane (grp.78)

4) Delimitarea cheltuielilor şi veniturilor aferente exerciţiului curent, are în vedere atât exerciţiul precedent, cât şi exerciţiul viitor. Astfel, delimitarea cheltuielilor şi veniturilor, între exerciţiul curent şi cel următor, se reflectă în contabilitate prin două categorii de operativ şi anual:

- Delimitarea cheltuielilor înregistrate în avans.

471 Cheltuieli înregistrate în avans	=	% Conturi de cheltuieli (clasa 6)

- Delimitarea veniturilor înregistrate în avans

472 % Conturi de venituri (clasa 7)	=	Venituri înregistrate în avans

- Delimitarea cheltuielilor şi veniturilor, între exerciţiul curent şi cel precedent, se face astfel în contabilitate:

Scanned with OKEN Scanner

- Delimitarea cheltuielilor efectuate în avans:

		471
% Conturi de cheltuieli (clasa 6)	=	Cheltuieli efectuate în avans

- Delimitarea veniturilor înregistrate în avans:

472		
Venituri înregistrate în avans	=	% Conturi de venituri (clasa 7)

5) Pentru calcularea rezultatului exercițiului este necesar să repartizăm cheltuielile și respectiv veniturile (soldurile debitoare și creditore ale conturilor respective) asupra contului 121, „Profit și pierdere", astfel:

- Închiderea conturilor de cheltuieli:

121		
Profit și pierdere	=	% Conturi de cheltuieli (clasa 6)

- Închiderea conturilor de venituri:

		121
% Conturi de venituri (clasa 7)	=	Profit și pierdere

În urma acestor operațiuni, contul 121 Profit și pierdere are următoarea structură în formațiunile:

121 Profit și pierdere

D	C
Cheltuieli - pe feluri și activități	Venituri - pe feluri și activități
Sold credit = Profit brut	Sold debit = Pierdere brută

Dacă avem în vedere **Profitul brut**, acesta se corectează în plus, în continuare, potrivit metodologiei din țara noastră cu cheltuielile neadmise ce se deduce din rezultatul fiscal și se diminuează cu deducerile fiscale (rezerve legale, 50% din impozitul pe profit, pierderi din anii precedenți) și se obține rezultatul fiscal.

Din rezultatul fiscal astfel calculat, se scade în continuare impozitul pe profit calculat potrivit prevederilor legale, care se înregistrează în contabilitate, astfel:

691		441
Cheltuieli cu impozitul pe profit	=	Impozit pe profit

În final, se închide și contul 691, „Cheltuieli cu impozitul pe profit", repartizându-se asupra contului 121, „Profit și pierdere", prin formula contabilă:

121		691
Profit și pierdere	=	Cheltuieli cu impozitul pe profit

În urma acestei ultime operațiuni se calculează soldul contului 121 „Profit și pierdere", care poate fi **creditor** și reprezintă profitul net, sau **debitor** și reprezintă pierderea netă, sold care

Scanned with OKEN Scanner

apare în pasivul bilanţului în cadrul contului de capitaluri, cu semnul + (profitul), sau cu semnul - (pierderea).

6.2. **Completarea bilanţului**

Având în vedere conţinutul şi structura bilanţului, pentru completarea lui, se apelează la următoarele surse de date:

- Datele efective privind situaţia şi rezultatele la începutul anului, se preiau din bilanţul întocmit la sfârşitul anului precedent;
- Datele efective privind situaţia şi rezultatele la sfârşitul perioadei raportate, se iau cu unele prelucrări, sub forma soldurilor conturilor sintetice de activ şi de pasiv, stabilite la finele anului în ultima balanţă de verificare;
- Pentru unele posturi din bilanţ se apelează la datele contabilităţii analitice;
- Pentru întocmirea situaţiilor, din anexa la bilanţ şi a raportului de gestiune, se apelează la datele de plan, la datele din evidenţa contabilă sintetică şi analitică, sau chiar la datele din evidenţa operativă.

Unele informaţii se preiau din datele înregistrate la conturile de ordine şi evidenţă.

Bilanţul se întocmeşte pe un formular tipizat, având un conţinut unitar pe economia naţională. Întocmirea propriu-zisă a bilanţului necesită respectarea normelor metodologice elaborate de Ministerul Finanţelor, pe ramuri de activitate, norme care concretizează şi particularizează principiile, prezentate.

Transpunerea în bilanţ a datelor, nu se face în ordinea în care se succed conturile în balanţa de verificare, ci ele sunt grupate în posturi de bilanţ după conţinutul lor economic, pe baza schemei de bilanţ. Schema de bilanţ, respectiv structura bilanţului, este astfel concepută încât să poată reda uşor o serie de indicatori importanţi ai patrimoniului unităţilor gestionare, privind mijloacele fixe, mijloacele circulante, cheltuielile pentru investiţii şi sursele acestora, inclusiv rezultatele obţinute.

În principiu, formularul de bilanţ se completează cu datele exprimate prin soldurile conturilor sintetice din ultima balanţă de verificare. La transpunerea datelor din balanţa de verificare în bilanţ, trebuie să se aibe în vedere următoarele reguli:

- Pentru unele conturi sintetice din contabilitatea curentă, corespund în bilanţ posturi distincte, astfel că înscrierea soldurilor acestor conturi se face direct.
- Majoritatea conturilor nu apar sub formă de posturi individuale, ci sub forma unor posturi concentrate, în funcţie de conţinutul lor economic. Această concetrare are loc, ca urmare a necesităţii caracterizării de ansamblu a elementelor de activ şi pasiv cu trăsături comune. De exemplu, pentru completarea postului de bilanţ „Materiale" se însumează simplu, soldul unor conturi sintetice din balanţa de verificare, cum sunt: materiale, obiecte de inventar în depozit, obiecte de inventar în folosinţă, materiale şi obiecte de inventar aflate la terţi, materiale şi obiecte de inventar în curs de aprovizionare, stocuri de materiale în rezervă.
- Pentru contul de mijloace circulante materiale, la care evidenţa curentă a mijloacelor economice se ţine la alt preţ decât cel efectiv (necesar a fi înscris în bilanţ), soldul lor din balanţa de verificare trebuie rectificat cu soldul conturilor de regularizare, în vederea exprimării preţului efectiv al mijloacelor economice.

Pentru acest motiv, la postul „Materiale", se mai face o prelucrare determinată de necesitatea stabilirii preţului efectiv de aprovizionare şi a obiectelor de inventar, prin adăugarea la soldul conturilor sintetice de materiale şi obiecte de inventar, a soldului contului

Scanned with OKEN Scanner

„Cheltuielile de transport-aprovizionare şi scăderea soldului contului", „Uzarea obiectelor de inventar" din soldul contului sintetic „Obiecte de inventar în folosinţă".

De asemenea, în vederea înscrierii în bilanţ a costului efectiv de producţie, al produselor finite din depozit şi al produselor, lucrărilor şi serviciilor facturate, este necesară operaţiunea de rectificare a preţului standard de înregistrare a mijloacelor circulante materiale, cu diferenţele de preţ aferente înregistrate în conturile „Diferenţe de preţ la produse finite".

- O tratare specială o prezintă înscrierea în bilanţ a informaţiilor, privind conturile de „Decontări". Aceste conturi au posturi rezervate atât în activ, cât şi în pasiv, dar ele se completează numai în funcţie de soldul debitor sau creditor pe care îl prezintă la data încheierii bilanţului.

Se anexează balanţa de verificare şi bilanţul propriu-zis. În vederea înţelegerii mecanismului de funcţionare a principalelor conturi şi a formării deprinderilor, privind înregistrarea operaţiilor economice în instrumentele principale ale contabilităţii: conturi, balanţa de verificare, bilanţ în forma în care acestea se întâlnesc în practică în finalul lucrării, se prezintă un model monografic, privind înregistrarea în contabilitate a principalelor operaţii economice ce au loc în activitatea unui agent economic.

Scanned with OKEN Scanner

BALANȚA DE VERIFICARE
la 31 decembrie 1992

Simbol cont	Denumire cont	Solduri inițiale D	Solduri inițiale C	Rulaje luna curentă D	Rulaje luna curentă C	Total sume D	Total sume C	Solduri finale D	Solduri finale C
212	Mijloace fixe	131.556,25	–	19.900	–	151.456,25	–	151.456,25	–
281	Amortizarea mijloacelor fixe	–	31.556,25	–	5.000	–	36.556,25	–	36.556,25
231	Imobilizări în curs de execuție	–	–	19.900	19.900	19.900	19.900	–	–
300	Materii prime	93.819,36	–	2.733	16.452	96.552,36	16.452	80.100,36	–
5311	Casa în lei	18.235,25	–	76.100	46.365	94.335,25	46.365	47.970,25	–
5121	Disponibil la bancă în lei	1.655,09	–	118.686	34.384	120.341,09	34.384	85.957,09	–
5126	Carnete CEC limită de sumă	117.911	–	17.000	115.000	134.911	115.000	19.911	–
419	Avansuri de la clienți	–	87.000	–	67.600	–	154.600	–	154. 600
401	Furnizori	–	115.673	–	–	–	115.673	–	115.673
421	Personal - remunerații datorate	–	7.764	35.000	45.000	35.000	52.764	–	17.764
444	Impozit pe salarii	–	7.236	10.275	10.275	10.275	17.511	–	7.236
404	Furnizori pentru imobilizări	–	120.000	115.000	19.900	115.000	139.900	–	24.900
461	Debitor diverși	–	–	12.000	–	12.000	–	12.000	–
331	Produse în curs de execuție	181.878,33	–	70.320	102.500	252.198,33	102.500	149.698,28	–
471	Cheltuieli anticipate	6.000	–	–	–	6.000	–	6.000	–
660	Cheltuieli financiare	–	–	109	109	109	109	–	–
701	Venituri din vânzarea producției finite	–	–	119.971	119.971	119.971	119.971	–	–
760	Venituri financiare	–	–	215	215	215	215	–	–
101	Capital social	–	100.000	–	–	–	100.000	–	100.000
121	Beneficii (profit)	–	81.826,03	–	14.538	–	96.364,03	–	96.364,03
	TOTAL	551.055,28	551.055,28	617.209	617.209	1.168.264,28	1.168.264,28	552.093,28	552.093,28

Scanned with OKEN Scanner

BILANŢ
la data de 31.XII. 1992

	Activ	Sold la 30.XI.1991	31.XII.1991
A.	**ACTIVE FIXE**		
1.	Mijloace fixe (la valoarea reală)	100.000	114.900
B.	**ACTIVE CIRCULANTE**		
1.	Stocuri		
	– Materiale	93.819,36	80.100,36
2.	Disponibilităţi băneşti		
	– Numerar în casă	18.235,25	47 970,25
	– Disponibil la bancă	1.655,09	85 957,09
	– Carnete cu limită de sumă (cont 390)	117.911	19.911
3.	Cheltuieli		
	– Cheltuielile producţiei de bază	181 878,33	149.648,28
	– Cheltuieli anticipate	6.000	6.000
4.	Debitori	–	12.000
	Total activ:	519.499,03	516.537,03
	Pasiv		
A.	**FONDURI, REZERVE, FINANŢĂRI**		
1.	Capital social	100.000	100.000
B.	**DATORII**		
1.	Avansuri de la clienţi	87.000	154.600
2.	Furnizori	115.673	115.673
3.	Decontări cu salariaţii	7.764	17.764
4.	Decontări cu bugetul statului	7.236	7.236
5.	Furnizori pentru investiţii	120.000	24.900
C.	**PROFIT**		
1.	Profit	81.826,03	96.364,03
	Total pasiv:	519.499,03	516.537,03

Scanned with OKEN Scanner

Capitolul 10

Monografie contabilă

Scanned with OKEN Scanner

MONOGRAFIE CONTABILĂ

privind înregistrarea în contabilitate a principalelor operații economice ocazionate de activitatea unei societăți comerciale

I. Prezentarea firmei

Presupunem o societate comercială cu acțiuni cu capital privat, cu profil de panificație, având în fabricație câteva sortimente:

– pâine în principal

– paste făinoase, biscuiți, în mai mică măsură.

Se prezintă mai jos, câteva elemente aproximative, din care se vor deduce operațiile economice ce pot avea loc în cursul lunii decembrie:

– Producție zilnică pâine: aprox. 5.000 buc

– Preț unitar făină = 100 lei

– Pentru fabricarea a trei pâini presupunem că e necesar 1 kg făină

– Presupunem că se consumă lunar aproximativ 5.000.000 lei cu materiile prime încorporate în produsele finite.

– Personal: 70 angajați

– Salariul mediu lunar: 50.000 lei

– Preț vînzare pâine = 100 lei/bucată

II. Soldurile inițiale ale conturilor sintetice existente în contabilitatea societății, la începutul perioadei de gestiune: 1 decembrie.

Simbol cont	Denumirea conturilor	SOLDURI	
		Debitoare	Creditoare
101	Capital social		34.858.000
111	Fond de dezvoltare		3.132.000
118	Alte fonduri		1.343.000
121	Profit și pierdere		2.770.000
129	Repartizarea profitului	2.000.000	
212	Mijloace fixe	26.550.000	
281	Amortizări imobilizări corporale		620.000
300	Materii prime	1.600.000	
345	Produse finite	1.200.000	
5121	Disponibil la bancă în lei	7.138.000	
5126	Carnet de cecuri cu limită sumă	153.000	
5311	Casa în lei	5.000	
401	Furnizori		356.000
411	Clienți	2.708.000	
413	Efecte de primit	1.696.000	
421	Personal remunerații datorii		206.000
431	Decontări asigurări sociale		129.000
437	Decontări ajutor de șomaj		26.000
461	Debitori	445.000	
462	Creditori		55.000
	TOTAL	43.495.000	43.495.000

Scanned with OKEN Scanner

III. În cursul lunii decembrie, în cadrul societății comerciale, au loc următoarele **operații economice:**

(OP 1) Se hotărăște mărirea capitalului social prin emiterea de noi acțiuni. Se emit 500 acțiuni cu valoarea nominală de 10.000 lei fiecare. Valoarea de emisie a unei acțiuni va fi de 11.000 lei.

(OP 2) Se folosește o parte din suma obținută din vânzarea acțiunilor, pentru achiziționarea unui mijloc de transport în valoare de 2.550.000 lei, conform facturii emise de furnizor (inclusiv cheltuielile de transport).

(OP 3) Având în vedere mărirea volumului producției, se folosește cealaltă parte a sumei obținută din emisia de acțiuni pentru finanțarea unei investiții, sub forma achiziționării unui utilaj care necesită montaj. Montajul se va face de către un antreprenor specializat.

(OP 4) Aprovizionarea cu materii prime conform facturilor furnizorilor, preț total facturare 4.500.000 lei (inclusiv cheltuieli de transport).

(3 note contabile) Se achită facturile.

(OP 5) Se achită un cec cu limită de sumă, reprezentând cheltuieli de transport, în sumă de 20.000 lei.

(OP 6) Eliberarea din magazie (depozit) și trecerea în consum, în secțiile de producție, a unor materii prime în valoare de 5.000.000 lei conform bonurilor de consum (4 note contabile).

(OP 7) Achiziționarea de la o întreprindere de prelucrare a unor navete plastice, pentru pâine, în valoare de 50.000 lei, conform facturii furnizorului (obiecte de inventar). Se achită factura și se face înregistrarea uzurii obiectelor de inventar la darea lor în folosință.

(OP 8) Aprovizionarea cu materiale consumabile (piese de schimb, combustibili etc.), în valoare de 800.000 lei, conform facturii primită de la furnizor (include și cheltuielile de transport). Se achită factura.

(OP 9) Se calculează chenzina I (avansul) cuvenită personalului firmei în sumă de 1.200.000 lei. Se încasează de la bancă și se face plata acesteia.

(OP 10) Se înregistrează depunerea sumei de 100.000 lei, în contul Casa, de la diverși debitori.

(OP 11) Se înregistrează cheltuielile reprezentând valoarea unor lucrări de întreținere și reparații executate de o unitate specializată (terți), în sumă de 300.000 lei.

(OP 12) Se înregistrează obținerea de produse finite și depozitarea lor, la costul efectiv de producție, în sumă totală de 9.000.000 lei, conform centralizatoarelor (4 note contabile).

(OP 13) Se eliberează din magazie și se trec în consum, materiale consumabile, în secțiile de producție (2 note contabile).

(Op.14) Se înregistrează diverse cheltuieli cu colaboratori în sumă de 200.000 lei.

(Op.15) Se achită o factură pentru consumul de apă, gaze, energie electrică din exercițiul trecut, în valoare de 1.200.000 lei.

(Op.16) Se face plata unor creditori diverși, în numerar, în valoare de 70.000 lei.

(Op.17) Se înregistrează suplimentarea carnetelor de cecuri cu limită de sumă, din disponibilul de la bănci, cu 2.000.000 lei.

(Op.18) Se înregistrează amortizarea imobilizărilor corporale pe luna în curs, în sumă de 442.500. Concomitent, se înregistrează suma respectivă la fondul de dezvoltare propriu, destinat finanțării investițiilor.

(Op.19) Se înregistrează cheltuieli cu dobânzile datorate de firmă, în sumă de 20.000 lei.

(Op.20) Vânzarea de produse finite diverșilor beneficiari (clienți). Datorită faptului că

Scanned with OKEN Scanner

livrările se fac zilnic (pâine), se aplică sistemul plăților periodice (plăți planificate), conform convenției făcute cu clienții. Valoarea totală a vânzărilor de produse finite, la preț de vânzare, este de 16.100.000 lei. Se încasează această sumă de la clienți (2 note contabile).

(Op.21) Se înregistrează primirea de la clienți a unor efecte comerciale restante, în valoare de 300.000 lei.

(Op.22) Se înregistrează valoarea consumurilor de energie și apă aferente exercițiului în curs: 1.000.000 lei.

(Op.23) Se descarcă gestiunea de produsele finite vândute, cu costul efectiv de producție: 9.500.000 lei.

(Op.24) Se calculează și se înregistrează conform statutului, salarizările pe luna decembrie, cuvenite personalului, în sumă de 3.500.000 lei.

(Op25) Din salariul total cuvenit personalului, se înregistrează următoarele rețineri:

- chenzina I (avans):	1.200.000 lei
- impozitul pe salarii:	760.000 lei
- contrib. salariaților pt. pensia suplimentară (3%):	105.000 lei
- contribuția salariaților la ajutorul de șomaj (1%):	35.000 lei
Total rețineri:	2.100.000 lei

(Op.26) Se ridică de la bancă suma reprezentând chenzina a II-a (1.400.000), și se face plata acesteia.

(Op27) Se plătesc către bugetul statului sumele reprezentând impozitul pe salarii, contribuția salariaților la pensia suplimentară și contribuția salariaților la constituirea fondului pentru ajutorul de șomaj: 900.000 lei.

(Op.28) Se înregistrează cheltuielile reprezentând contribuția firmei la asigurările sociale (23%) și la constituirea fondului pentru ajutorul de șomaj (5%), aferente salariilor plătite în luna decembrie și se face plata acestor sume către bugetul statului: 805.000 lei și 175.000 lei.

(Op.29) Se înregistrează suma de 60.000 lei, datorată de firmă personalului, reprezentând ajutoare materiale suportate din contribuția la asigurările sociale și se face plata acesteia.

(Op.30) În urma efectuării inventarului la magazia de materiale, s-a constatat o lipsă de 15.000 lei.

(Op.31) Se înregistrează cheltuielile reprezentând impozitul pe profit și se face plata acestuia către bugetul statului - 1.500.375 lei.

IV. În urma operațiilor economice de mai sus, se întocmesc **notele contabile**, în ordine cronologică.

Situația la sfârșitul lunii decembrie

Nr. crt.	Document Data, Fel	Explicație	Simbol și denumire cont		Suma
			Debit	Credit	
1	2	3	4	5	6
1	1 dec angajament	Subscriere de capital 5.500.000 (Op.1)	456 Decontări cu asociații privind capitalul	% 1011 Capital subscris nevărsat 1041 Prime de emisiune	5.500.000 5.000.000 500.000

Scanned with OKEN Scanner

1	2	3	4	5	6
2	2 dec	Se încasează contravaloarea acțiunilor subscrise 5 500 000 (Op.1)	5121 Disponibil la bănci	456 Decontări cu asociații	5.500.000
3	2 dec	Diminuarea capitalului subscris nevărsat și mărirea capitalului subscris vărsat 5 000 000 (Op.1)	1011 Capital subscris nevărsat	1012 Capital subscris vărsat	5.000.000
4	2 dec	Incorporarea (vărsarea) primelor de emisiune în capitalul social subscris vărsat 500 000 (Op.1)	1041 Prime de emisiune	1012 Capital subscris vărsat	500.000
5	3 dec Factură	Aprovizionarea cu materii prime la preț de facturare 1.300.000 materii prime 234.000 TVA 1.534.000 (Op.4)	% 300 Materii prime 4426 TVA deductibilă	401 Furnizori	1.534.000 1.300.000 234.000
6	4 dec Bon de consum	Eliberarea din magazie și trecerea în consum de materii prime în valoare de 1.000.000 (Op 6)	600 Cheltuieli cu materii prime	300 Materii prime	1.000.000
7	5 dec Factură	Utilajul care trebuie instalat, e adus și depozitat. Conform facturii: - val. utilaj: 2.000.000 - chelt. de transp.: 100.000 TVA (deductibil): 378.000 (Op.3)	% 3019 "1" Materiale și utilaje pt. investiții în depozit 308 Diferență de preț la materii prime și materiale 4426 TVA ded.	404 Furnizori de imobilizări	2.478.000 2.000.000 100.000 378.000
8	6 dec Centralizator	Obținerea de produse finite, la cost efectiv de producție în valoare de 1.800.000 (Op.12)	345 Produse finite	711 Venituri din producția stocată	1.800.000

Scanned with OKEN Scanner

Capitolul 11

Situaţia comparativă a conturilor din cele două planuri de conturi: actual şi propus începând cu 1994

Scanned with OKEN Scanner

Situaţia comparativă a conturilor din actualul plan de conturi şi planul contabil general propus pentru aplicare din ianuarie 1994

În vederea reflectării acţiunii de închidere a conturilor actuale de activ şi de pasiv privind situaţia financiar-patrimonială a agenţilor economici la data de 31.12.1993, şi redeschiderii conturilor noi propuse în „Planul contabil general" pentru preluarea soldurilor conturilor din vechiul plan de conturi, cu data de 1 ianuarie 1994 se utilizează corespondenţa dintre cele două planuri stabilită în situaţia anexă.

De asemenea, pe plan contabil, pentru a reflecta aceste operaţiuni se utilizează conturile:

891 „Bilanţ de deschidere"

892 „Bilanţ de închidere".

Cu ajutorul acestor conturi se asigură închiderea şi respectiv deschiderea conturilor la finele sau începutul fiecărui exerciţiu.

Astfel în **debitul** contului 892 „Bilanţ de închidere" se înregistrează soldurile conturilor de activ (prin creditarea acestora), iar în **credit** soldurile conturilor de pasiv (prin debitarea acestora). Formulele contabile vor fi deci următoarele:

- pentru închiderea conturilor de activ din vechiul plan de conturi:

892 Bilanţ de închidere	=	% Conturi de activ (cu soldurile lor debitoare)

- pentru închiderea conturilor de pasiv din vechiul plan de conturi:

% Conturi de pasiv (cu soldurile lor creditoare)	=	892 Bilanţ de închidere

După efectuarea acestor înregistrări atât conturile de activ, cât şi conturile de pasiv sunt închise, iar contul 892 „Bilanţ de închidere" se soldează.

Înregistrarea situaţiei financiar-patrimoniale în conturile din „Plan contabil general", presupune deschiderea acestor conturi care se reflectă astfel:

- deschiderea conturilor de activ din noul plan de conturi:

% Conturi de activ	=	891 Bilanţ de deschidere

- deschiderea conturilor de pasiv din noul plan de conturi:

891 Bilanţ de deschidere	=	% Conturi de pasiv

În urma acestor operaţiuni, atât conturile noi de activ cât şi cele de pasiv, rămân deschise, pentru a primi operaţiunile noului exerciţiu (1994).

Contul global 891 „Bilanţ de deschidere" se soldează.

Scanned with OKEN Scanner

PLAN DE CONTURI GENERAL

PROPUS		ÎN VIGOARE	
Simbol cont	Denumire cont	Simbol cont	Denumire cont
CLASA 1 - CONTURI DE CAPITALURI			
GRUPA 10 - CAPITAL ŞI REZERVE			
101	Capital	700	Capital social
1011	Capital subscris nevărsat		Cont nou
1012	Capital subscris vărsat		Cont nou
104	Prime legate de capital		Cont nou
1041	Prime de emisiune		Cont nou
1042	Prime de fuziune		Cont nou
1043	Prime de aport		Cont nou
105	Diferenţe de reevaluare	494	Decontări din reevaluarea stocurilor
106	Rezerve	703	Fondul de rezervă
1061	Rezerve legale	703	Fond de rezervă - analitic distinct
1063	Rezerve statutare		Cont nou
1068	Alte rezerve		Cont nou
107	Rezulatatul reportat	750	Beneficii şi pierdere - analitic distinct
108	Contul întreprinzătorului		Cont nou
GRUPA 11 - FONDURI			
111	Fond de dezvoltare	716	Fondul de investiţii
112	Fondul de participare la profit	721	Fondul de participare la beneficii
118	Alte fonduri	705	Fond de dezvoltare
119	Repartizarea amortizării	712	Fond pt. organizarea şantierului
		719	Alte fonduri
		725	Fond pt. acţiuni social - culturale
		477	Decontări privind investiţiile
GRUPA 12 - REZULTATUL EXERCIŢIULUI			
121	Profit şi pierdere	750	Beneficii şi pierdere
129	Repartizarea profitului	751	Repartizarea beneficiilor
GRUPA 13 - SUBVENŢII PT. INVESTIŢII			
131	Subvenţii pt. investiţii	740	Subvenţii
GRUPA 14 - PROVIZIOANE REGLEMENTATE			
141	Provizioane reglementate		Cont nou
GRUPA 15 - PROVIZIOANE PT. RISCURI ŞI CHELTUIELI			
151	Provizioane pt. riscuri şi cheltuieli		Cont nou
1511	Provizioane pt. litigii		Cont nou
1512	Provizioane pt. garanţii acordate clienţilor	730	Rezerve pt. cheltuieli preliminate - analitic distinct
GRUPA 16 - ÎMPRUMUTURI ŞI DATORII ASIMILATE			
161	Împrumuturi din emisiuni de obligaţiuni		Cont nou

Scanned with OKEN Scanner

PROPUS		ÎN VIGOARE	
Simbol cont	Denumire cont	Simbol cont	Denumire cont
162	Credite bancare pe termen lung și mijlociu		
		802	Credite bancare pe termen mijlociu
		803	Credite bancare pe termen mijlociu nerambursate la scadență
		804	Credite bancare pe termen lung
		805	Credite bancare pe termen lung nerambursate la scadență
		816	Credite pt. export pe credit, pe termen mijlociu și lung
		817	Credite pt. export pe credit, pe termen mijlociu și lung, nerambursate la scadență
		822	Credite bancare în valută pe termen mijlociu
164	Datorii privind concesiunile și alte datorii asimilate		Cont nou
166	Datorii legate de participații		Cont nou
167	Alte împrumuturi și datorii asimilate	133	Împrumuturi acordate pe termen lung
168	Dobânzi aferente împrumuturilor și datoriilor asimilitate		Cont nou
1681	Dobânzi aferente împrumuturilor din emisiunea de obligațiuni		Cont nou
1682	Dobânzi aferente creditelor bancare pe termen lung și mijlociu		Cont nou
1684	Dobânzi aferente datoriilor privind concesiunile și alte datorii asimilate		Cont nou
1686	Dobânzi aferente datoriilor legate de participații		Cont nou
1687	Dobânzi aferente altor împrumuturi și datorii asimilate		Cont nou
169	Prime privind rambursarea obligațiunilor		Cont nou

CLASA 2 - CONTURI DE ACTIVE IMOBILIZATE

GRUPA 20 - IMOBILIZĂRI NECORPORALE

201	Cheltuieli de constituire	530	
203	Cheltuieli de cercetare și dezvoltare		Cont nou
205	Concesiuni, licențe, brevete și alte drepturi și valori similare		Cont nou
207	Fondul comercial		Cont nou
208	Alte imobilizări necorporale		Cont nou

GRUPA 21 - IMOBILIZĂRI CORPORALE

211	Terenuri		
2111	Terenuri	110	Terenuri
2112	Amenajări de terenuri		Cont nou

Scanned with OKEN Scanner

PROPUS		ÎN VIGOARE	
Simbol cont	Denumire cont	Simbol cont	Denumire cont
212	Mijloace fixe	100	Mijloace fixe
2121	Clădiri, construcţii speciale	100	Mijloace fixe - analitic distinct
2122	Maşini de forţă şi utilaje energetice	100	Mijloace fixe - analitic distinct
2123	Maşini, utilaje şi instalaţii de lucru	100	Mijloace fixe - analitic distinct
2124	Aparate şi instalaţii de măsurare, control şi reglare	100	Mijloace fixe - analitic distinct
2125	Mijloace de transport	100	Mijloace fixe - analitic distinct
2126	Animale de muncă	100	Mijloace fixe - analitic distinct
2127	Plantaţii	100	Mijloace fixe - analitic distinct
2128	Unelte, accesorii de producţie şi inventar gospodăresc	100	Mijloace fixe - analitic distinct
GRUPA 23 - IMOBILIZĂRI ÎN CURS			
230	Imobilizări necorporale în curs		Cont nou
231	Imobilizări corporale în curs	123	Investiţii în curs
GRUPA 26 - IMOBILIZĂRI FINANCIARE			
261	Titluri de participare	130	Titluri de participare
262	Titluri imobilizate		Cont nou
263	Alte titluri imobilizate ale activităţii de portofoliu		Cont nou
267	Creanţe imobilizate	139	Alte investiţii financiare
2671	Creanţe legate de participaţii	139	Alte investiţii financiare
2672	Împrumuturi acordate pe termen lung	133	Împrumuturi acordate pe termen lung
2677	Alte creanţe imobilizate	139	Alte investiţii financiare
2678	Dobânzi aferente creanţelor imobilizate	139	Alte investiţii financiare
269	Vărsăminte de efectuat pentru imobilizări financiare		Cont nou
GRUPA 28 - AMORTIZĂRI PRIVIND IMOBILIZĂRILE			
280	Amortizări privind imobilizările necorporale		Cont nou
2801	Amortizarea cheltuielilor de constituire		Cont nou
2803	Amortizarea cheltuielilor de cercetare şi dezvoltare		Cont nou
2805	Amortizarea concesiunilor, licenţelor, brevetelor şi altor drepturi şi valori similare		Cont nou
2807	Amortizarea fondului comercial		Cont nou
2808	Amortizarea altor imobilizări necorporale		Cont nou
281	Amortizări privind imobilizările corporale	110	Amortizarea mijloacelor fixe
2810	Amortizarea terenurilor		Cont nou
2811	Amortizarea clădirilor şi construcţiilor speciale	110	Amortizarea mijloacelor fixe - analitic distinct

Scanned with OKEN Scanner

PROPUS		ÎN VIGOARE	
Simbol cont	Denumire cont	Simbol cont	Denumire cont
2812	Amortizarea maşinilor de forţă utilajelor energetice	110	Amortizarea mijloacelor fixe - analitic distinct
2813	Amortizarea maşinilor, utilajelor şi instalaţiilor de lucru	110	Amortizarea mijloacelor fixe - analitic distinct
2814	Amortizarea aparatelor şi instalaţiilor de măsurare, control şi reglare	110	Amortizarea mijloacelor fixe - analitic distinct
2815	Amortizarea mijloacelor de transport	110	Amortizarea mijloacelor fixe - analitic distinct
2816	Amortizarea animalelor de muncă	110	Amortizarea mijloacelor fixe - analitic distinct
2817	Amortizarea plantaţiilor	110	Amortizarea mijloacelor fixe - analitic distinct
2818	Amortizarea accesoriilor de producţie şi inventarului gospodăresc	110	Amortizarea mijloacelor fixe - analitic distinct

GRUPA 29 - PROVIZIOANE PT. DEPRECIEREA IMOBILIZĂRILOR

290	Provizioane pt. deprecierea imobilizărilor necorporale		Cont nou
291	Provizioane pt. deprecierea imobilizărilor corporale		Cont nou
293	Provizioane pt. deprecierea imobilizărilor în curs		Cont nou
296	Provizioane pt. deprecierea imobilizărilor financiare		Cont nou

CLASA 3 - CONTURI DE STOCURI ŞI PRODUCŢIE ÎN CURS DE EXECUŢIE

GRUPA 30 - STOCURI DE MATERII ŞI MATERIALE

300	Materii prime	200	Materiale
301	Materiale consumabile	200	Materiale - analitic distinct
		263	Materiale şi utilaje pentru investiţii
		295	Stocuri de materiale în rezervă
3011	Materiale auxiliare	200	Materiale - analitic distinct
3012	Combustibili	200	Materiale - analitic distinct
3013	Ambalaje	250	Ambalaje
3014	Piese de schimb	200	Materiale - analitic distinct
		292	Piese de schimb pentru perioada de garanţie şi postgaranţie
3015	Seminţe şi materiale de plantat	200	Materiale - analitic distinct
3016	Furaje	200	Materiale - analitic distinct
3018	Alte materiale consumabile	200	Materiale - analitic distinct
		296	Publicaţii perimate
308	Diferenţe de preţ la materii prime şi materiale	204	Cheltuieli de transport - aprovizionare

Scanned with OKEN Scanner

PROPUS		ÎN VIGOARE	
Simbol cont	Denumire cont	Simbol cont	Denumire cont
		264	Cheltuieli de transport - aprovizionare pentru investiţii

GRUPA 32 - OBIECTE DE INVENTAR

321	Obiecte de inventar	201	Obiecte de inventar de păzit depozit
		202	Obiecte de inventar în folosinţă
		293	Obiecte destinate închirierii
322	Uzura obiectelor de inventar	203	Uzura obiectelor de inventar
		294	Uzura obiectelor destinate închirierii
323	Baracamente	290	Baracamente şi amenajări p
328	Diferenţe de preţ la obiecte de inventar	204	Cheltuieli de transport-aprovizionare

GRUPA 33 - PRODUCŢIA ÎN CURS DE EXECUŢIE

331	Produse în curs de execuţie	500	Cheltuielile activităţii de bază
		510	Cheltuielile activităţilor auxiliare
		511	Cheltuielile cu exploatarea utilajului
		512	Cheltuieli pt. lucrări de constr. interne
332	Lucrări şi servicii în curs de execuţie	270	Imobile cumpărate destinate vânzării
		271	Imobile construite destinate vânzării
		510	Cheltuielile activităţii auxiliare

GRUPA 34 - PRODUSE

341	Semifabricate	222	Semifabricate
345	Produse finite	220	Produse finite
346	Produse reziduale	541	Rebuturi şi remanieri
348	Diferenţe de preţ la produse	221	Diferenţe de preţ la produse finite
		223	Diferenţe de preţ la semifabricate

GRUPA 35 - STOCURI AFLATE LA TERŢI

351	Materii şi materiale aflate la terţi	206	Materiale şi obiecte de inventar aflate la terţi
352	Obiecte de inventar la terţi	206	Materiale şi obiecte de inventar aflate la terţ
354	Produse aflate la terţi	224	Produse aflate la terţi
356	Animale aflate la terţi		Cont nou
357	Mărfuri în custodie sau consignaţie la terţi	236	Mărfuri aflate la terţi

GRUPA 36 - ANIMALE

361	Animale şi păsări	210	Animale şi păsări adulte de producţie şi reproducţie
		211	Animale tinere şi la îngrăşat
		212	Animale pt. experienţă
368	Diferenţe de preţ la animale şi păsări		Cont nou

GRUPA 37 - MĂRFURI

371	Mărfuri	230	Mărfuri în depozit

Scanned with OKEN Scanner

PROPUS		ÎN VIGOARE	
Simbol cont	Denumire cont	Simbol cont	Denumire cont
		231	Mărfuri în unitățile cu amănuntul
		234	Mărfuri în curs de aprovizionare
		237	Mărfuri expediate
378	Diferențe de preț la mărfuri	239	Adaos comercial

GRUPA 39 - PROVIZIOANE PT. DEPRECIEREA STOCURILOR ȘI PRODUCȚIEI ÎN CURS DE EXECUȚIE

390	Provizioane pt. deprecierea materiilor prime		Cont nou
391	Provizioane pt. deprecierea materialelor consumabile		Cont nou
392	Provizioane pt. deprecierea obiectelor de inventar		Cont nou
393	Provizioane pt. deprecierea producției în curs de execuție		Cont nou
394	Provizioane pt. deprecierea produselor		Cont nou
395	Provizioane pt. deprecierea stocurilor aflate la terți		Cont nou
396	Provizioane pt. deprecierea animalelor		Cont nou
397	Provizioane pt. deprecierea mărfurilor		Cont nou

CLASA 4 - CONTURI DE TERȚI

GRUPA 40 - FURNIZORI ȘI CONTURI ASIMILATE

401	Furnizori	410	Furnizori
		454	Furnizori externi
		470	Furnizori și antreprenori pt. investiții
403	Efecte de plată	412	Efecte comerciale de plătit
404	Furnizori de imobilizări	470	Furnizori și antreprenori pt. investiții
405	Efecte de plată pt. imobilizări		Cont nou
408	Furnizori - facturi nesosite		Cont nou
409	Furnizori - debitori	411	Achizitori și producători agricoli
4091	Avansuri acordate furnizorilor	455	Avansuri acordate furnizorilor externi
4096	Creanțe din ambalaje și alte bunuri de primit		Cont nou

GRUPA 41 - CLIENȚI ȘI CONTURI ASIMILATE

411	Clienți		
		400	Clienți
		401	Clienți cu plata în rate
		450	Decontări cu partenerii externi
		451	Decontări din trafic internațional
		452	Clienți externi
413	Efecte de primit	402	Efecte comerciale de primit
416	Clienți incerți sau în litigiu	498	Debitori - analitic distinct

Scanned with OKEN Scanner

PROPUS		ÎN VIGOARE	
Simbol cont	Denumire cont	Simbol cont	Denumire cont
418	Clienţi - facturi de întocmit		Cont nou
419	Clienţi creditori		Cont nou
4191	Avansuri primite de la clienţi	408	Avansuri de la clienţi
		453	Avansuri de la clienţi externi
4196	Datorii pt. ambalaje şi alte bunuri de livrare		Cont nou

GRUPA 42 - PERSONAL ŞI CONTURI ASIMILATE

421	Personal - remuneraţii datorate	420	Decontări cu salariaţii
		421	Decontări cu personalul operativ
		422	Decontări cu membrii cooperatori
423	Personal - ajutoare materiale şi protecţie socială		Cont nou
424	Participarea salariaţilor la profit		Cont nou
4241	Premii	720	Fond de premiere
4242	Particip. salariaţilor la profitul anual		Cont nou
425	Avansuri acordate personalului	420	Decontări cu salariaţii
	facute	421	Decontări cu personalul operativ
		422	Decontări cu membrii cooperatori
426	Drepturi de personal neridicate	499	Creditori - analitic distinct
427	Reţineri din salarii datorate terţilor	499	Creditori - analitic distinct
428	Alte datorii şi creanţe în legătură cu personalul		Cont nou

GRUPA 43 - ASIGURĂRI SOCIALE, PROTECŢIA SOCIALĂ ŞI CONTURI ASIMILATE

431	Asigurări sociale		
4311	Contribuţia unităţii la asigurările sociale	431	Decontări cu asigurările sociale - analitic distinct
4312	Contrib. salariaţilor pt. pensia suplim.	431	Decontări cu asigurările sociale - analitic distinct
437	Ajutor de şomaj	438	Fond pt. plata ajutorului de şomaj
4371	Contribuţia unităţii la constituirea fondului pt. ajutorul de şomaj	438	Fond pt. plata ajutorului de şomaj
4372	Contribuţia personalului la constituirea fondului pt. ajutorul de şomaj	438	Fond pt. plata ajutorului de şomaj
438	Alte datorii şi creanţe sociale		Cont nou

GRUPA 44 - BUGETUL STATULUI, ALTE ORGANISME PUBLICE ŞI CONTURI ASIMILATE

441	Impozitul pe profit	430	Decontări cu bugetul statului - analitic distinct
442	Taxa pe valoare adăugată		Cont nou
4423	T.V.A. de plată		Cont nou

Scanned with OKEN Scanner

PROPUS		ÎN VIGOARE	
Simbol cont	Denumire cont	Simbol cont	Denumire cont
4424	T.V.A. de recuperat		Cont nou
4426	T.V.A. deductibilă		Cont nou
4427	T.V.A. colectată		Cont nou
4428	T.V.A. neexigibilă		Cont nou
443	Impozitul pe circulaţie şi accizele	430	Decontări cu bugetul statului - analitic distinct
444	Impozitul pe salarii	430	Decontări cu bugetul statului - analitic distinct
445	Subvenţii	740	Subvenţii
446	Alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate	430	Decontări cu bugetul statului - analitic distinct
448	Alte datorii şi creanţe cu bugetul statului	430	Decontări cu bugetul statului - analitic distinct

GRUPA 45 - DECONTĂRI ÎN CADRUL GRUPULUI ŞI CU ASOCIAŢII

451	Decontări în cadrul grupului		
		440	Decontări între unitate şi organul ierarhic superior
		441	Decontări între unitate şi subunităţi
		442	Decontări între subunităţi
		443	Decontari între uniune şi uniunea centrală
		444	Decontări între unităţi
4511	Decontări în cadrul grupului		
4518	Dobânzi aferente decontărilor în cadrul grupului		Cont nou
455	Asociaţi - conturi curente		
4551	Asociaţi - conturi curente	498	Debitori - analitic distinct
		499	Creditori - analitic distinct
4558	Dobânzi - conturi asociaţi		Cont nou
456	Decontări cu asociaţii privind capitalul	460	Decontări cu acţionarii şi asociaţii
457	Dividende de plată	461	Dividende de plătit
458	Alte decontări cu asociaţii	498	Debitori - analitic distinct
		499	Creditori - analitic distinct

GRUPA 46 - DEBITORI ŞI CREDITORI DIVERŞI

461	Debitori diverşi		
		478	Debitori ptr. investiţii
		498	Debitori
462	Creditori diverşi		
		479	Creditori ptr. investiţii
		499	Creditori

Scanned with OKEN Scanner

PROPUS		ÎN VIGOARE	
Simbol cont	Denumire cont	Simbol cont	Denumire cont
GRUPA 47 - CONTURI DE REGULARIZARE ŞI ASIMILATE			
473	Decontări din operaţii în curs de clarificare	495	Decontări din operaţiuni în curs de lămurire
476	Diferenţe de conversie - activ		Cont nou
477	Diferenţe de conversie - pasiv		Cont nou
471	Cheltuieli înregistrate în avans	530	Cheltuieli anticipate
		531	Cheltuieli de efectuat
472	Venituri înregistrate în avans	610	Venituri anticipate
		611	Venituri de realizat
GRUPA 49 - PROVIZIOANE PTR. DEPRECIEREA CREANŢELOR			
491	Provizioane ptr. deprecierea creanţelor - clienţi		Cont nou
495	Provizioane ptr. deprecierea creanţelor - decontări în cadrul grupului şi cu asociaţii		Cont nou
496	Provizioane ptr. deprecierea creanţelor - debitori diverşi		Cont nou
CLASA 5 - CONTURI DE TREZORERIE			
GRUPA 50 - TITLURI DE PLASAMENT			
502	Acţiuni proprii	330	Acţiuni proprii
503	Acţiuni		Cont nou
505	Obligaţiuni emise şi răscumpărate		Cont nou
506	Obligaţiuni	332	Obligaţiuni imobiliare de plasament
508	Alte titluri de plasament şi creanţe	335	Alte valori imobiliare de plasament
5081	Alte titluri de plasament	331	Acţiuni imobiliare de plasament
5088	Dobânzi la obligaţiuni şi titluri de plasament		Cont nou
509	Vărsăminte de efectuat ptr. titluri de plasament		Cont nou
GRUPA 51 - CONTURI LA BĂNCI			
511	Valori de încasat		
5112	Cecuri de încasat		Cont nou
5113	Efecte de încasat		Cont nou
5114	Efecte remise spre scontare		Cont nou
512	Conturi curente la bănci		
5121	Disponibil la bancă în lei	310	Disponibil la bancă în lei
		312	Disponibil la bancă ptr. investiţii
		320	Disponibil din avansuri băneşti ptr. produsele contractate în anul următor
		321	Disponibil ptr. organizarea şantierului
		323	Disponibil din avansuri băneşti ptr. produsele contractate în operaţiunile de cooperare

Scanned with OKEN Scanner

PROPUS		ÎN VIGOARE	
Simbol cont	Denumire cont	Simbol cont	Denumire cont
		324	Disponibil din avansuri pt. produse contractate în sectoare şi ferme specializate
		328	Disponibil din subvenţii
5124	Disponibil la bancă în devize	311	Disponibil la bancă în devize
		356	Disponibil la bancă în străinătate
5125	Sume în curs de decontare	392	Mijloace băneşti în curs de decontare
5126	Carnete de cecuri cu limită de sumă	390	Carnete de cecuri cu limită de sumă
518	Dobânzi		
5186	Dobânzi de plătit		Cont nou
5187	Dobânzi de primit		Cont nou
519	Credite bancare pe termen scurt		Cont nou
5191	Credite bancare pe termen scurt	800	Credite bancare pe termen scurt
		801	Credite bancare pe termen scurt nerambursate la scadenţă
		811	Credite pt. export de mărfuri pe termen scurt
		815	Credite pt. export-import pe termen scurt nerambursate
		820	Credite bancare în valută pe termen scurt
5198	Dobânzi aferente creditelor bancare pe termen scurt		Cont nou

GRUPA 53 - CASA

531	Casa		
5311	Casa în lei	300	Casa în lei
5314	Casa în devize	301	Casa în devize
532	Alte valori	399	Alte valori
5321	Timbre fiscale şi poştale	399	Alte valori - analitic distinct
5322	Bilete de tratament şi odihnă	399	Alte valori - analitic distinct
5323	Tichete şi bilete de călătorie	399	Alte valori - analitic distinct
5328	Alte valori	399	Alte valori - analitic distinct

GRUPA 54 - ACREDITIVE

541	Acreditive	391	Acreditive
5411	Acreditive în lei	391	Acreditive - analitic distinct
5412	Acreditive în devize		Cont nou
542	Avansuri în regie	498	Debitori - analitic distinct

GRUPA 58 - VIRAMENTE INTERNE

581	Viramente interne		Cont nou

GRUPA 59 - PROVIZIOANE PT. DEPRECIEREA TITLURILOR DE PLASAMENT

590	Provizioane pt. deprecierea titlurilor de plasament		Cont nou

Scanned with OKEN Scanner

PROPUS		ÎN VIGOARE	
Simbol cont	Denumire cont	Simbol cont	Denumire cont
CLASA 6 - CONTURI DE CHELTUIELI			
GRUPA 60 - CHELTUIELI CU MATERIILE PRIME, MATERIALE ŞI MĂRFURI			
600	Cheltuieli cu materiile prime		Cont nou
601	Cheltuieli cu materiale consumabile		Cont nou
6012	Cheltuieli privind combustibilul		Cont nou
6013	Cheltuieli privind ambalajele		Cont nou
6014	Cheltuieli privind piesele de schimb		Cont nou
6015	Cheltuieli privind semințele și materialele de plantat		Cont nou
6016	Cheltuieli privind furajele		Cont nou
6018	Cheltuieli privind alte materiale consumabile		Cont nou
602	Cheltuieli privind obiecte de inventar		Cont nou
603	Cheltuieli privind baracamentele și amenajările provizorii		Cont nou
604	Cheltuieli privind furniturile și alte materiale nestocate		Cont nou
605	Cheltuieli privind energia și apa		Cont nou
606	Cheltuieli cu animalele și păsările		Cont nou
607	Cheltuieli privind mărfurile		Cont nou
GRUPA 61 - CHELTUIELI CU LUCRĂRILE ȘI SERVICIILE EXECUTATE DE TERȚI			
611	Cheltuieli cu întreținerea și reparațiile		Cont nou
612	Cheltuieli cu redevențele, locațiile de gestiune și chiriile		Cont nou
613	Cheltuieli cu primele de asigurare		Cont nou
614	Cheltuieli cu studiile și cercetările		Cont nou
GRUPA 62 - CHELTUIELI CU ALTE SERVICII EXECUTATE DE TERȚI			
621	Cheltuieli cu colaboratorii		Cont nou
622	Cheltuieli privind comisioanele și onorariile		Cont nou
623	Cheltuieli de protocol, reclame și publicitate		Cont nou
624	Cheltuieli cu transportul de bunuri și de personal		Cont nou
625	Cheltuieli cu deplasări, detașări și transferuri		Cont nou
626	Cheltuieli poștale și taxe de telecomunicație		Cont nou
627	Cheltuieli cu serviciile bancare și asimilate		Cont nou
628	Alte cheltuieli cu seviciile executate de terți		Cont nou

Scanned with OKEN Scanner

PROPUS		ÎN VIGOARE	
Simbol cont	Denumire cont	Simbol cont	Denumire cont
GRUPA 63 - CHELTUIELI CU IMPOZITELE, TAXELE ŞI VĂRSĂMINTELE ASIMILATE			
631	Cheltuieli cu impozitul pe salarii		Cont nou
632	Cheltuieli cu impozitul pe clădiri		Cont nou
635	Cheltuieli cu alte impozite şi taxe		Cont nou
GRUPA 64 - CHELTUIELI CU PERSONALUL			
641	Cheltuieli cu salariile personalului		Cont nou
645	Cheltuieli privind asigurările şi protecţia socială		Cont nou
6451	Contribuţia unităţii la asig. sociale		Cont nou
6452	Contribuţia unităţii pt. ajutorul de şomaj		Cont nou
GRUPA 65 - ALTE CHELTUIELI DE EXPLOATARE			
654	Pierderi din creanţe	750	Beneficii şi pierdere - analitic distinct
658	Alte cheltuieli de exploatare	226	Diferenţe de preţ la produse, lucrări şi servicii facturate
		501	Cheltuieli de circulaţie
GRUPA 66 - CHELTUIELI FINANCIARE			
663	Pierderi din creanţe legate de participaţii		Cont nou
664	Cheltuieli privind titlurile de plasament cedate		Cont nou
665	Cheltuieli din diferenţe de curs valutar	550	Cheltuieli financiare - analitic distinct
666	Cheltuieli privind dobânzile	550	Cheltuieli financiare - analitic distinct
667	Cheltuieli privind sconturile acordate		Cont nou
668	Alte cheltuieli financiare	550	Cheltuieli financiare - analitic distinct
GRUPA 67 - CHELTUIELI EXCEPŢIONALE			
671	Cheltuieli excepţionale privind operaţiile de gestiune		Cont nou
6711	Despăgubiri, amenzi şi penalităţi, perisabilităţi şi lipsuri de inventar	750	Beneficii şi pierdere - analitic distinct
6712	Donaţii şi subvenţii acordate		Cont nou
6714	Pierderi din debitori diverşi	750	Beneficii şi pierdere - analitic distinct
672	Cheltuieli privind operaţiile de capital		Cont nou
6721	Cheltuieli privind activele cedate		Cont nou
6728	Alte cheltuieli excepţionale		Cont nou
GRUPA 68 - CHELTUIELI CU AMORTIZĂRILE ŞI PROVIZIOANELE			
681	Cheltuieli de exploatare privind amortizările şi provizioanele		Cont nou
6811	Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor		Cont nou
6812	Cheltuieli de exploatare privind provizioanele pt. riscuri şi cheltuieli		Cont nou

Scanned with OKEN Scanner

PROPUS		ÎN VIGOARE	
Simbol cont	Denumire cont	Simbol cont	Denumire cont
6813	Cheltuieli de exploatare privind provizioane pt. deprecierea imobilizărilor		Cont nou
6814	Cheltuieli de exploatare privind provizioane pt. deprecierea activelor circulante		Cont nou
686	Cheltuieli financiare privind amortizările și comisioanele		Cont nou
6862	Cheltuieli financiare privind provizioane pt. riscuri și cheltuieli		Cont nou
6863	Cheltuieli financiare privind provizioane pt. depreciere		Cont nou
6868	Cheltuieli financiare privind amortizarea primelor de rambursare a obligațiunilor		Cont nou
687	Cheltuieli excepționale privind amortizările și provizioanele		Cont nou
6871	Cheltuieli excepționale privind amortizările imobilizărilor		Cont nou
6872	Cheltuieli excepționale privind provizioanele pt. riscuri și cheltuieli		Cont nou
6873	Cheltuieli excepționale privind provizioanele pt. deprecieri		Cont nou
6874	Cheltuieli excepționale privind provizioane reglementate		Cont nou

GRUPA 69 - CHELTUIELI CU IMPOZITUL PE PROFIT

691	Cheltuieli cu impozitul pe profit		Cont nou
693	Cheltuieli pt. fondul de dezvoltare din reducerea de import		Cont nou

CLASA 7 - CONTURI DE VENITURI

GRUPA 70 - VENITURI DIN VÂNZĂRI DE PRODUSE, PRESTĂRI SERVICII, MĂRFURI

701	Venituri din vânzarea produselor finite	600	Venituri din activitatea de bază - analitic distinct
702	Venituri din vânzarea produselor semifabricate	600	Venituri din activitatea de bază - analitic distinct
703	Venituri din vânzarea produselor reziduale	600	Venituri din activitatea de bază - analitic distinct
704	Venituri din lucrări executate și servicii prestate	601	Venituri din alte activități - analitic distinct
705	Venituri din studii și cercetări	601	Venituri din alte activități - analitic distinct
706	Venituri din redevențe, locații de gestiune și chirii	601	Venituri din alte activități - analitic distinct
707	Venituri din vânzări de mărfuri	251	Bonificații la ambalaje
		600	Venituri din activitatea de bază - analitic distinct

Scanned with OKEN Scanner

PROPUS		ÎN VIGOARE	
Simbol cont	Denumire cont	Simbol cont	Denumire cont
708	Venituri din activităţile anexe	601	Venituri din alte activităţi

GRUPA 71 - VENITURI DIN PRODUCŢIA STOCATĂ

711	Venituri din producţia stocată		Cont nou

GRUPA 72 - VENITURI DIN PRODUCŢIE DE IMOBILIZĂRI

721	Venituri din producţie de imobilizări necorporale		Cont nou
722	Venituri din producţie de imobilizări corporale		Cont nou

GRUPA 74 - VENITURI DIN SUBVENŢII DE EXPLOATARE

741	Venituri din subvenţii de exploatare		Cont nou

GRUPA 75 - ALTE VENITURI DIN EXPLOATARE

754	Venituri din creanţe recuperate		Cont nou
758	Alte venituri din exploatare		Cont nou

GRUPA 76 - VENITURI FINACIARE

761	Venituri din participaţii	650	Venituri financiare - analitic distinct
762	Venituri din alte imobilizări financiare		Cont nou
763	Venituri din creanţe imobilizate		Cont nou
764	Venituri din titluri de plasament	650	Venituri financiare - analitic distinct
765	Venituri din diferenţe de curs valutar	650	Venituri financiare - analitic distinct
766	Venituri din dobânzi	650	Venituri financiare - analitic distinct
767	Venituri din scontări obţinute		Cont nou
768	Alte venituri financiare	650	Venituri financiare - analitic distinct

GRUPA 77 - VENITURI EXCEPŢIONALE

771	Venituri excepţionale din operaţiuni de gestiune		Cont nou
7711	Venituri din despăgubiri, amenzi şi penalităţi	75^	Beneficii şi pierdere - analitic distinct
7712	Donaţii şi subvenţii primite		Cont nou
7718	Alte venituri excepţionale din operaţiuni de gestiune		Cont nou
772	Venituri din operaţiuni de capital		Cont nou
7721	Venituri din cedarea activelor		Cont nou
7727	Subvenţii pt. investiţii virate la venituri		Cont nou
7728	Alte venituri excepţionale din operaţiuni de capital		Cont nou

GRUPA 78 - VENITURI DIN AMORTIZĂRI ŞI PROVIZIOANE

781	Venituri din provizioane privind activitatea de exploatare		Cont nou
7812	Venituri din provizioane pt. riscuri şi cheltuieli		Cont nou

Scanned with OKEN Scanner

PROPUS		ÎN VIGOARE	
Simbol cont	Denumire cont	Simbol cont	Denumire cont
7813	Venituri din provizioane pt. deprecierea imobilizărilor		Cont nou
7814	Venituri din provizioane pt. deprecierea activelor circulante		Cont nou
786	Venituri financiare din provizioane		Cont nou
7862	Venituri din provizioane pt. riscuri şi cheltuieli		Cont nou
7863	Venituri din provizioane pt. deprecieri		Cont nou
787	Venituri excepţionale din provizioane		Cont nou
7871	Venituri excepţionale din amortizarea imobilizărilor cedate		Cont nou
7872	Venituri excepţionale din provizioane pt. riscuri şi cheltuieli		Cont nou
7873	Venituri excepţionale din provizioane pt. deprecieri		Cont nou
7874	Venituri excepţionale din provizioane reglementate		Cont nou

CLASA 8 - CONTURI SPECIALE

GRUPA 80 - CONTURI ÎN AFARA BILANŢULUI

801	Angajamente acordate		Cont nou
8011	Giruri, cauţiuni, garanţii		Cont nou
8018	Alte angajamente acordate		Cont nou
802	Angajamente primite		Cont nou
8021	Giruri, cauţiuni, garanţii		Cont nou
8028	Alte angajamente primite		Cont nou
803	Alte conturi în afara bilanţului		Cont nou
8031	Mijloace fixe luate cu chirie	001	Mijloace fixe luate cu chirie
8032	Valori materiale primite spre prelucrare sau reparare	010	Valori materiale primite spre prelucrare şi reparare
8033	Valori materiale primite în păstrare sau custodie	011	Valori materiale primite în păstrare sau custodie
8034	Debitori scoşi din activ, urmăriţi în continuare	021	Debitori scoşi din activ, urmăriţi în continuare
8035	Debitori din amenzi şi penalităţi pretinse	022	Debitori din amenzi şi penalităţi pretinse
8036	Redevenţe, locaţii de gestiune, chirii şi alte datorii asimilate		Cont nou
8037	Efecte scontate neajunse la scadenţă		Cont nou
8038	Alte valori în afara bilanţului		Cont nou

GRUPA 89 - BILANŢ

891	Bilanţ de deschidere		Cont nou
892	Bilanţ de închidere		Cont nou

Scanned with OKEN Scanner

PROPUS		ÎN VIGOARE	
Simbol cont	Denumire cont	Simbol cont	Denumire cont
CLASA 9 - CONTURI INTERNE DE GESTIUNE			
GRUPA 90 - DECONTĂRI INTERNE			
901	Decontări interne privind cheltuielile		Cont nou
902	Decontări interne privind producția obținută	540	Decontarea producției
903	Decontări interne privind diferențele de preț		Cont nou
GRUPA 92 - CONTURI DE CALCULAȚIE			
921	Cheltuielile activității de bază	500	Cheltuielile activității de bază
922	Cheltuielile activităților auxiliare	510	Cheltuielile activităților auxiliare
923	Cheltuieli comune ale secției	520	Cheltuieli comune ale secției
924	Cheltuieli generale ale unității	521	Cheltuieli generale ale întreprinderii
925	Cheltuieli de desfacere	501	Cheltuieli de desfacere
GRUPA 93 - COSTUL PRODUCȚIEI			
931	Costul producției obținute		Cont nou
933	Costul producției în curs de execuție		Cont nou

BIBLIOTECA JUDEȚEANĂ „GH. ASACHI" IAȘI

Scanned with OKEN Scanner

BIBLIOGRAFIE

1. **Colectiv de autori** ..... Bazele contabilității, EDP București, 1982
2. **Dumitru Rusu** ..... Bazele contabilității, EDP București, 1980
3. **Gilbert A.** ..... Comptabilité générale, Paris, 1980, DUNOD
4. **Demetrescu C.G., Puchiță V. Possler L., Voica V.** ..... Contabilitate - Ştiinţa fundamentală şi aplicativă Craiova, Editura Scrisul Românesc, 1979
5. **Voina D.** ..... Contabilitatea generală, Braşov, 1944
6. **Dumitrescu Şt.** ..... Elemente şi principii de ştiinţă contabilă, Braşov, 1947
7. **Demetrescu C.G.** ..... Istoria contabilității,Editura Ştiinţifică, Bucureşti, 1972
8. **Feleagă N.** ..... Contabilitatea întreprinderii bazate pe proprietatea privată în condițiile economiei de piață, Editura Sintesis, ASE, București, 1990
9. **Feleagă N.** ..... Contabilitate financiară vol. I şi II, Editura Athenaeum, 1991
10. **Voica V.** ..... Contabilitate generală - Universitatea Româno – Americană, 1992
11. **Ministerul Economiei și Finanțelor** ..... Revista: Finanțe, Credit,Contabilitate (Proiecte), decembrie 1992

Scanned with OKEN Scanner

CUPRINS

Cap. 1 - Obiectul contabilităţii 5

1. Concepte cu privire la obiectul contabilităţii. 7
2. Noţiuni privind obiectul contabilităţii. 8
3. Structuri-categorii specifice contabilităţii. 11
4. Structura activului agenţilor economici; caracterizarea elementelor componente. 12
5. Conţinutul pasivului agenţilor economici; caracterizarea elementelor componente. 18
6. Activele şi pasivele rectificative şi de regularizare. 24
7. Cheltuieli şi venituri, rezultate, ca elemente ale obiectului contabilităţii. 25
8. Sfera de aplicare a obiectului contabilităţii. 29

Cap. 2 - Metoda contabilităţii 31

1. Noţiuni privind definirea metodei contabilităţii. 33
2. Principiile metodei contabilităţii. 34
3. Procedeele şi instrumentele metodei contabilităţii. 39

Cap. 3 - Bilanţul contabil - ca model de reprezentare şi sistematizare a informaţiilor contabile şi de fundamentare a regulilor de funcţionare a conturilor 41

1. Conţinutul şi structura bilanţului contabil ca expresie a dublei reprezentări a patrimoniului. 43
2. Modificările asupra bilanţului, exercitate de operaţiile economice produse în masa patrimoniului. 46
3. Teoriile bilanţului contabil. 52

Cap. 4 - Consemnarea şi culegerea informaţiilor contabile. Documentele contabile instrument pentru realizarea culegerii, păstrării şi prelucrării informaţiilor contabile 55

Cap. 5 - Gruparea şi ordonarea informaţiilor contabile cu ajutorul contului şi a sistemului contabil 61

1. Noţiunea şi conţinutul economic al contului. 63
2. Elementele structurale ale contului. Forma contului. 66
3. Regulile de funcţionare a conturilor. 74
4. Dubla înregistrare şi corespondenţa conturilor. 79
5. Analiza contabilă a operaţiilor economice. Formula contabilă. Articolul contabil. 81

Scanned with OKEN Scanner

6. Clasificarea conturilor: criterii, conţinut, structură, caracterizarea grupelor de conturi 89
7. Normarea contabilităţii. Planul de conturi - conţinut, structură. 107

Cap 6 - Analiza conţinutului şi modului de funcţionare a conturilor 123

1. Analiza şi conţinutul conturilor privind constituirea şi mişcarea capitalului. 125
2. Analiza şi conţinutul modului de funcţionare a conturilor de imobilizări. 144
3. Analiza conţinutului şi modului de funcţionare a conturilor privind aprovizionarea cu materiale şi mărfuri (conturi de stocuri). 152
4. Analiza conţinutului şi modului de funcţionare a conturilor de decontări cu terţi. 167
5. Analiza conţinutului şi modului de funcţionare a conturilor de mijloace băneşti şi plasamente de trezorerie. 181
6. Analiza şi modul de funcţionare a conturilor de cheltuieli. 188
7. Analiza conturilor privind producţia obţinută. 197
8. Analiza şi conţinutul modului de funcţionare a conturilor de provizioane. 200
9. Analiza şi modul de funcţionare a conturilor de venituri. 205
10. Analiza şi modul de funcţionare a conturilor de rezultate şi repartizarea profitului. 208

Cap. 7 - Cuantificarea - procedeu al metodei contabilităţii. Evaluarea şi calculaţia, forme particulare ale cuantificării în contabilitate 215

1. Necesitatea evaluării. 217
2. Principiile evaluării. 219
3. Obiectele evaluării. 221
4. Preţurile şi implicaţiile utilizării lor în contabilitate. 222
5. Evaluarea curentă şi evaluarea la bilanţ. 225
6. Realul şi convenţionalul în evaluare. 226
7. Calculaţia şi rolul ei în sistemul prelucrării contabile a datelor. 227
   7.1. Conţinutul şi rolul calculaţiei în contabilitate. 227
   7.2. Principiile calculaţiei. 227
   7.3. Obiecte ale calculaţiei. 228
   7.4. Perioade de calculaţie. 229
   7.5. Feluri şi forme de calculaţie folosite de contabilitate. 229
   7.6. Realul şi convenţionalul în calculaţie. Limitele calculaţiei. 231

Scanned with OKEN Scanner

Cap. 8- Verificarea și controlul exactității și realității operațiilor economice reflectate în conturi 233

1. Noțiunea, rolul și funcțiile balanței de verificare. 235
2. Felurile balanțelor de verificare; conținutul și structura lor. 237
3. Locul, rolul și funcțiile inventarierii în cadrul metodei contabilității. 245
4. Principiile și felurile inventarierii. 248
5. Conținutul lucrărilor și etapele inventarierii. 251

Cap. 9 - Lucrările de sinteză și raportare contabilă cu ocazia încheierii exercițiului financiar 255

1. Noțiunea bilanțului contabil. 257
2. Felurile bilanțului contabil. 259
3. Rolul și funcțiile bilanțului contabil. 261
4. Conținutul și structura bilanțului. 265
5. Principiile întocmirii bilanțului. 276
6. Tehnica întocmirii și utilizării bilanțului. 278
   6.1 Lucrări premergătoare întocmirii bilanțului. 278
   6.2. Completarea bilanțului. 282

Cap. 10 - Monografie contabilă 287

Cap. 11 - Situația comparativă a conturilor din cele două planuri de conturi: actual și propus, începând cu 1994 313

Bibliografie 333

Scanned with OKEN Scanner